Steuerinformationen
Informations Fiscales
Informazioni Fiscali
Infurmaziuns Fiscalas

S C S I K
Schweizerische Steuerkonferenz
Conférence suisse des impôts
Conferenza svizzera delle imposte

Imposition des personnes morales

(Etat de la législation au 1er janvier 2026)

© Documentation fiscale / AFC
Berne, 2026

Autor:
Team Steuerdokumentation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:
Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:
Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:
Team Documentaziun
Fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern
email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

Avertissement

Demandes d'information

Le recueil Informations fiscales est une publication éditée par la Conférence suisse des impôts (CSI) et rédigée par l'Administration fédérale des contributions (AFC). Toutefois, ces deux institutions n'étant pas responsables pour la taxation des personnes morales **toute question ou complément d'information** y relatif **est à adresser à l'administration fiscale du canton compétent** (en général, le canton du siège ou du domicile).

Exclusion de responsabilité

Le contenu de la présente publication poursuit un objectif d'information générale ; il ne constitue notamment en aucun cas un avis ou une appréciation juridique d'un cas d'espèce et ne saurait se substituer aux services professionnels de spécialistes et en particulier à ceux des administrations fiscales cantonales.
Par conséquent, l'AFC décline toute responsabilité dans le cas où le lecteur prend, ou omet de prendre, des mesures en se fiant à l'exactitude et à l'exhaustivité du contenu, lui occasionnant un préjudice.

Renvois et liens

Tous les renvois ou liens vers des pages internet sont mis à disposition du lecteur par commodité et leur validité ne peut pas être garantie.

Copyright

Les informations du présent document sont accessibles au public. Toute reproduction partielle ou intégrale d'éléments de son contenu sous forme électronique ou manuscrite pour un usage non-commercial est autorisée, moyennant l'indication de la source, sans accord préalable de l'AFC.

TABLE DES MATIÈRES

1 REMARQUES PRÉLIMINAIRES 1

1.1 Conséquences du fédéralisme sur le plan fiscal 1

1.2 Harmonisation fiscale 1

1.3 Projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur la taxation de l'économie numérique 2

2 INTRODUCTION 4

3 ASSUJETTISSEMENT SUBJECTIF 6

3.1 Conditions et étendue de l'assujettissement 6

3.1.1 Assujettissement illimité 6

3.1.2 Assujettissement limité 6

3.1.2.1 Rapports internationaux et/ou intercantonaux 7

3.1.2.2 Rapports internationaux uniquement 7

3.2 Début, fin et modification de l'assujettissement 8

3.2.1 Début 8

3.2.2 Fin 8

3.2.3 Modification de l'assujettissement d'un canton à l'autre 9

3.3 Exonérations de l'impôt 9

3.3.1 Personnes morales poursuivants des buts de service ou d'utilité publics, ou des buts cultuels d'envergure nationale 11

3.3.2 Entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession 12

3.3.3 Partis politiques 12

4 SUJETS FISCAUX ET MODES D'IMPOSITION 13

4.1 Considérations générales 13

4.2 Sociétés de capitaux 14

4.2.1 Impôt sur le bénéfice 15

4.2.2 Impôt sur le capital 16

4.3 Sociétés coopératives 16

4.3.1 Impôt sur le bénéfice 16

4.3.2 Impôt sur le capital 17

4.4 Associations 17

4.4.1 Impôt sur le bénéfice 17

4.4.2 Impôt sur le capital 18

4.5 Fondations 18

4.5.1 Impôt sur le bénéfice 19

4.5.2 Impôt sur le capital 19

4.6 Autres personnes morales 20
4.6.1 Impôt sur le bénéfice 20
4.6.2 Impôt sur le capital 21
4.7 Impôt minimal et montant d'impôt minimum 22
4.7.1 Impôt minimal sur les biens immobiliers 22
4.7.2 Impôt minimal sur le revenu brut et/ou le capital 23
4.7.3 Montant d'impôt minimum 23
4.8 Imposition minimale des grands groupes d'entreprises 24
4.8.1 Bases légales 25
4.8.2 Mécanisme de base de l'imposition minimale 25
4.8.3 Attribution aux entités constitutives 26
4.8.4 Procédure 27
4.8.4.1 Entité constitutive assujettie à l'impôt 27
4.8.4.2 Déclaration et taxation 27
4.8.4.3 Échéance de l'impôt 27
5 OBJETS DE L'IMPÔT 28
5.1 Bénéfice net imposable 28
5.1.1 Eléments déterminants pour le calcul du bénéfice imposable 29
5.1.1.1 Solde du compte de résultat 30
5.1.1.1.1 Gains en capital 30
5.1.1.1.2 Augmentations de valeur 31
5.1.1.1.3 Bénéfices de liquidation 31
5.1.1.2 Dépenses non justifiées par l'usage commercial 32
5.1.1.3 Amortissements, corrections de valeur et provisions non justifiés par l'usage commercial 33
5.1.1.4 Nouvelles dispositions législatives relatives à la détermination du bénéfice 33
5.1.1.4.1 *Patent box* 33
5.1.1.4.1.1 Droits éligibles 34
5.1.1.4.1.2 Entrée dans la *patent box* 34
5.1.1.4.1.3 Calcul du bénéfice net 34
5.1.1.4.2 Prise en compte des réserves latentes au début et à la fin de l'assujetissement en Suisse 35
5.1.2 Frais36
5.1.2.1 Charges justifiées par l'usage commercial 36
5.1.2.1.1 Amortissements 37
5.1.2.1.2 Provisions 39
5.1.2.1.3 Impôts 41
5.1.2.1.4 Libéralités à des institutions de prévoyance 41
5.1.2.1.5 Libéralités à des institutions poursuivant des buts d'intérêt public ou d'utilité publique 41
5.1.2.1.6 Ristournes et rabais 42
5.1.2.1.7 Sanctions sans caractère pénal visant à réduire le bénéfice 42
5.1.2.2 Compensation des pertes 42
5.1.2.3 Intérêts passifs 43
5.1.2.4 Déduction supplémentaire des frais de recherche et de développement 44
5.1.2.5 Déduction en relation avec l'autofinancement 45

5.1.2.6 Limitation de la réduction fiscale ... 46
5.1.2.7 Bénéfices des personnes morales poursuivant des buts idéaux ... 46
5.2 Réduction pour participations ... 47
5.2.1 Impôt sur le bénéfice ... 47
5.2.2 Impôt sur le capital ... 48
5.3 Capital imposable ... 49
5.3.1 Notion de capital imposable ... 49
5.3.2 Capital propre dissimulé ... 50
5.4 Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital ... 51
5.5 Allégements fiscaux pour entreprises nouvellement créées ... 51
5.5.1 Impôts sur le bénéfice et le capital ... 52
5.5.2 Exonération de l'impôt minimal ou du montant d'impôt minimum ... 53
6 IMPOSITION DANS LE TEMPS ... 54
6.1 Impôt sur le bénéfice ... 54
6.2 Impôt sur le capital ... 55
7 DÉTERMINATION DE L'IMPÔT ... 56
7.1 Barèmes (tarifs) ... 56
7.1.1 Sur le plan fédéral ... 56
7.1.2 Sur le plan cantonal et communal ... 56
7.1.2.1 Impôts cantonaux ... 57
7.1.2.2 Impôts communaux ... 58
7.1.2.3 Impôts ecclésiastiques ... 59
7.2 Modalités de modification des tarifs fiscaux ... 59
7.3 Compétences de détermination des multiples annuels ... 60
7.3.1 Cantons ... 60
7.3.2 Communes ... 60
7.4 Charge fiscale ... 60
7.4.1 Maximum d'imposition de la charge fiscale ... 60
7.4.2 Charge fiscale dans les cantons ... 61

Abréviations

AC	Assurance-chômage
AFC	Administration fédérale des contributions
AI	Assurance-invalidité
APG	Allocations pour pertes de gain
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral publié dans le Recueil officiel
AVS	Assurance-vieillesse et survivants
CC	Code civil suisse
CO	Loi fédérale complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations)
Cst	Constitution fédérale de la Confédération suisse
GloBE	*Global anti-Base Erosion Model Rules* (règles globales anti-érosion de la base d'imposition)
IFD	Impôt fédéral direct
IFRS	*International Financial Reporting Standards*
IIR	Income Inclusion Rule (règle d'inclusion du revenu)
LAMal	Loi fédérale sur l'assurance-maladie
LEH	Loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'Etat hôte
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
LPCC	Loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux
LPP	Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité
OIMin	Ordonnance sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises
PME	Petites et moyennes entreprises
QDMTT	*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax*
R&D	Recherche et développement
RFFA	Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS
TF	Tribunal fédéral
UTPR	*Undertaxed Payments Rule*
SA	Société anonyme
Sàrl	Société à responsabilité limitée

Cantons

Les liens dans la liste ci-dessous mènent aux *Feuilles cantonales*. Vous y trouverez des contenus relatifs, pour un canton donné, concernant les thèmes traités dans les chapitres 3, 4, 5 et 7.

AG	Argovie	NW	Nidwald
AI	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	Obwald
AR	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	St-Gall
BE	Berne	SH	Schaffhouse
BL	Bâle-Campagne	SO	Soleure
BS	Bâle-Ville	SZ	Schwyz
FR	Fribourg	TG	Thurgovie
GE	Genève	TI	Tessin
GL	Glaris	UR	Uri
GR	Grisons	VD	Vaud
JU	Jura	VS	Valais
LU	Lucerne	ZG	Zoug
NE	Neuchâtel	ZH	Zurich

Dans ce qui suit, les cantons ne sont pas mentionnés par ordre alphabétique mais selon l'ordre inscrit dans le premier article de la Constitution fédérale suisse. Cette suite correspond à leur entrée respective dans la Confédération suisse, à l'exception de Zurich, Berne et Lucerne qui, compte tenu de leur importance historique sont placés en tête.

Remarque

A différents endroits, il est fait référence aux Brochures fiscales de l'équipe Documentation fiscale de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Celles-ci se rapportent, contrairement au présent article, à la période fiscale 2025, pour laquelle la déclaration d'impôt doit actuellement être remplie. Les déductions mentionnées sont donc pertinentes pour cette même période fiscale.

1 REMARQUES PRÉLIMINAIRES

1.1 Conséquences du fédéralisme sur le plan fiscal

La Suisse est un Etat fédéral et sa **structure fédéraliste** se reflète largement dans sa fiscalité. C'est ainsi que, dans notre pays, les impôts directs sont perçus non seulement par l'**Etat central** (la **Confédération**) mais aussi par les **26 Etats membres** (les **cantons**) qui la composent.

Chacune de ces entités jouit ainsi d'une souveraineté fiscale originelle qui lui est spécifique (soit le droit de percevoir des impôts et de disposer librement des recettes en découlant) et dispose donc de sa propre législation fiscale en matière d'impôts directs. De ce fait, la Suisse possède, en matière d'impôts directs, **26 législations fiscales cantonales différentes** et une **législation fédérale**. Elles traitent, entre autres, de l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques ainsi que du bénéfice et du capital des personnes morales.
Par conséquent, les taux et barèmes d'impôts sont différents d'un canton à l'autre, de sorte que la charge fiscale peut présenter des divergences assez importantes selon le canton de domicile ou de siège.

En sus de la Confédération et des cantons, les quelque 2'110 communes suisses disposent quant à elles d'une souveraineté fiscale dite « déléguée » et **prélèvent, elles aussi, des impôts**. En général, elles le font selon les mêmes bases légales que le canton dont elles font partie (impôts communaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques, sur le bénéfice et le capital des personnes morales, sur les successions et donations, etc.). Elles appliquent toutefois des taux différents, parfois sur la base de tarifs qui leur sont propres, mais le plus souvent par le biais de suppléments par rapport aux barèmes cantonaux ou à l'impôt cantonal dû (système dit des « centimes additionnels »).

1.2 Harmonisation fiscale

Le fédéralisme suisse explique pourquoi les lois fiscales étaient auparavant partiellement très différentes d'un canton à l'autre. Ainsi, pour les impôts directs, l'objet de l'imposition (par ex. le bénéfice), la base de calcul et l'imposition dans le temps pouvaient différer.

En exécution du mandat constitutionnel adopté en 1977 (art. 129 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.]) pour harmoniser les impôts sur le revenu, la fortune, respectivement le bénéfice et le capital, les Chambres fédérales adoptèrent le 14 décembre 1990 la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Il s'agit en fait d'une **loi-cadre**. Elle s'adresse aux législateurs cantonaux et communaux et leur prescrit les principes selon lesquels ils doivent édicter les normes qui concernent l'assujettissement, l'objet de l'impôt et l'imposition dans le temps, ainsi que les règles de procédure et de droit pénal fiscal.

Conformément au mandat constitutionnel, la LHID précise que **la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt reste de la compétence des cantons** (art. 129 al. 2 Cst. et art. 1 al. 3 LHID).

De manière générale, cette loi ne contient pas de dispositions concernant l'organisation des autorités. Ce domaine est réservé aux cantons, car chacun d'eux connaît une structure étatique et administrative particulière. Au contraire, l'art. 104 al. 2 et 3 LIFD exige, par ex., que chaque canton nomme une

commission cantonale de recours fiscal et que, pour l'évaluation des personnes juridiques, chaque canton désigne une seule autorité.

La LHID est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Depuis l'expiration du délai transitoire de huit ans pour les cantons, si le droit fiscal cantonal devait être en contradiction avec le droit fédéral, ce dernier devient directement applicable (art. 72 al. 1 et 2 LHID). Depuis lors, la LHID a déjà fait l'objet de nombreuses révisions.

1.3 Projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur la taxation de l'économie numérique

La politique économique de la Suisse a été couronnée de succès durant les dernières décennies et a contribué à la prospérité du pays. Cependant, la concurrence internationale intense la contraint régulièrement à mener des réformes pour préserver sa compétitivité. Dans ce contexte, le projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur la taxation de l'économie numérique est important.

Ce projet s'articule autour de deux piliers.

Le pilier 1 vise à permettre aux Etats de marché d'augmenter la part d'imposition sur les bénéfices des grandes entreprises actives au-delà des frontières. Le champ d'application de ce pilier devrait concerner les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 20 milliards d'euros et dont la marge bénéficiaire est supérieure à 10 %. Selon l'OCDE, il s'agit des cent entreprises les plus grandes et les plus rentables du monde. L'accord multilatéral sur le pilier 1 n'est pas encore prêt à être signé.

Le pilier 2 introduit une **imposition minimale de 15 %** pour les entreprises actives au niveau international dont le chiffre d'affaires annuel atteint au moins 750 millions d'euros, sur la base d'une assiette fiscale uniformisée au niveau international. Si cette imposition minimale n'est pas atteinte dans un Etat donné, la différence entre la charge fiscale effective et la charge fiscale minimale exigée doit être imposée dans l'Etat dans lequel se trouve la société mère la plus importante de l'entreprise concernée. Si cet Etat n'a pas introduit la règle prioritaire, l'imposition doit être assurée de manière subsidiaire dans les Etats où se trouvent les filiales de l'entreprise concernée.

La Suisse n'est pas tenue juridiquement ou politiquement, de garantir l'imposition minimale selon le pilier 2. Toutefois, la mise en œuvre permet à la Suisse d'harmoniser son cadre fiscal au niveau international tout en protégeant ses intérêts économiques. Cette procédure protège les entreprises de procédures fiscales supplémentaires à l'étranger et apporte une sécurité juridique. Les impôts actuels sur les bénéfices de la Confédération et des cantons seront maintenus sans changement pour toutes les entreprises. La mise en œuvre garantit à la Suisse des recettes fiscales supplémentaires qui, sinon, s'échapperaient à l'étranger. Les éventuelles recettes supplémentaires créent une marge de manœuvre pour augmenter l'attractivité de la place économique.

L'introduction de l'imposition minimale a été approuvée en votation populaire le 18 juin 2023, lors de laquelle une nette majorité des votants l'a approuvée. Cette mesure concerne, comme déjà mentionné, exclusivement les grands groupes d'entreprises actifs au niveau international et dont le chiffre d'affaires annuel mondial s'élève à au moins 750 millions d'euros. Pour toutes les autres entreprises, notamment les petites et moyennes entreprises (PME), rien ne change.

Les conséquences financières de l'imposition minimale en Suisse sont encore incertaines, les recettes de l'impôt complémentaire étant initialement estimées à environ CHF 1 à 2,5 milliards.

Le Conseil fédéral a introduit l'impôt complémentaire suisse (*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax* [QDMTT]) dans l'Ordonnance sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises du 22 décembre 2023 (OIMin), qui est prélevé depuis le 1er janvier 2024. Il vise à garantir que les entreprises soient imposées en Suisse à hauteur de 15 % au moins, afin d'éviter que le substrat fiscal ne s'échappe à l'étranger (*cf. chiffre 4.8*).

Le 4 septembre 2024, le Conseil fédéral a décidé de mettre en œuvre l'impôt complémentaire international primaire (appelé IIR) à partir du 1er janvier 2025. Cet impôt complémentaire concerne les bénéfices des entités commerciales qui ne sont pas fiscalement rattachées à la Suisse.

Étant donné que la grande majorité des États membres de l'UE, ainsi que le Royaume-Uni, le Canada et l'Australie, appliquent les règles concernant l'impôt complémentaire secondaire (UTPR) depuis 2025, ils peuvent, conformément aux règles de l'OCDE/G20 en matière d'imposition minimale, imposer les bénéfices étrangers des groupes d'entreprises suisses. La Suisse mettant en œuvre l'IIR, ces bénéfices sont imposés en Suisse et lui garantissent donc des recettes qui peuvent à leur tour être utilisées pour renforcer la place économique. Le Conseil fédéral garantit ainsi la sécurité juridique. Concrètement, les entreprises concernées peuvent éviter de nombreuses procédures fiscales dans les pays qui appliquent l'UTPR.

Le Conseil fédéral renonce pour l'instant à mettre en œuvre l'UTPR car il estime que les risques d'une telle mesure l'emporteraient sur le potentiel de recettes qu'elle pourrait générer.

L'impôt complémentaire est conçu comme un **impôt fédéral** qui est taxé et perçu par les cantons. Lors de l'élaboration de l'ordonnance, un effort a été fait pour éviter notamment les obstacles administratifs afin de réduire au maximum les charges pour les entreprises et les administrations fiscales cantonales.

2 INTRODUCTION

En droit suisse, le terme général de « personne morale » regroupe les sociétés organisées corporativement, de même que certains établissements ayant un but spécial et une existence propre auxquels le droit civil ou le droit public octroie la personnalité juridique, à savoir la faculté d'exercer des droits et d'assumer des obligations de façon autonome (art. 52 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC]). Le droit fiscal en tient compte puisqu'il considère les personnes morales comme étant des sujets fiscaux indépendants de leurs sociétaires et de leurs organes administratifs (art. 49 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD]) et art. 20 LHID).

Les personnes morales sont également imposées en tant que sujets indépendants parce qu'elles ont une capacité économique propre. En les taxant, les pouvoirs publics tiennent compte du fait que les personnes morales – en particulier les entreprises commerciales et industrielles – ont également besoin des services de l'Etat (infrastructure, administration et justice, transports, moyens de communication, approvisionnement en électricité, épuration, etc.).

Contrairement aux termes employés pour les personnes physiques, on ne parlera en général pas du « revenu » ni de la « fortune » des personnes morales, mais de leur « bénéfice » ainsi que de leur « capital ».

Remarque

Les cantons et leurs communes prélèvent auprès des personnes morales un impôt sur le capital en plus de l'impôt sur le bénéfice. En revanche, la Confédération a supprimé l'impôt fédéral direct (IFD) sur le capital des personnes morales au 1er janvier 1998.

La capacité contributive des personnes morales ne dépend pas seulement du montant du bénéfice mais peut également – notamment lorsqu'il s'agit d'une entreprise – être fonction de sa valeur relative par rapport au capital *(cf. chiffre 4)*.

Les impôts frappant le bénéfice et le capital des personnes morales représentent une source non négligeable de recettes pour les pouvoirs publics.

Revenu provenant des impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales en 2023 (en millions de CHF)

	Confédération	Cantons	Communes
Impôt sur le bénéfice	14'491	8'773	4'628
Impôt sur le capital	--	1'023	617

Le total des recettes provenant des impôts sur le bénéfice et le capital se montait donc en 2023 à environ CHF 29,5 milliards. Par rapport au total des recettes fiscales (Confédération, cantons et communes) qui se montait en 2023 à environ CHF 166 milliards, cela représente 17,8 %.

Remarque

La Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS du 28 septembre 2018 (RFFA) a été acceptée en votation populaire le 19 mai 2019. Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1er janvier 2020. A cette date, les cantons devaient également adapter leurs lois fiscales en conséquence.

Le point de départ du volet fiscal de la réforme a été l'abolition, dans le domaine de l'imposition des entreprises, des régimes fiscaux cantonaux (holdings et sociétés d'administration) qui, désormais, ne sont plus acceptés sur le plan international. Afin que la Suisse reste un site d'implantation attrayant pour les entreprises, cette mesure a été accompagnée de nouvelles réglementations fiscales internationalement compatibles visant à promouvoir la recherche et le développement (R&D).

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Réforme fiscale et financement de l'AVS (RFFA) – Dispositions transitoires relatives à l'abolition des régimes fiscaux » des Brochures fiscales.

Les différentes mesures de réforme sont examinées plus en détail dans différents chapitres du présent article *(cf. chiffre 5.1).*

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Réforme fiscale et financement de l'AVS (RFFA) – Aperçu de la mise en œuvre dans les cantons au 1er janvier 2020 » des Brochures fiscales.

3 ASSUJETTISSEMENT SUBJECTIF

3.1 Conditions et étendue de l'assujettissement

Par analogie aux personnes physiques, on distingue également, en matière de personnes morales, deux sortes d'assujettissement :

- l'**assujettissement illimité** concerne les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se situe en Suisse et dont la totalité des revenus mondiaux (bénéfice) et des biens correspondants (capital) est en principe imposable. On parle dans ce cas de **rattachement « personnel »** ;
- l'**assujettissement limité** concerne les personnes morales non-résidentes dont le siège ou l'administration effective se trouve à l'étranger ou hors du canton considéré, mais qui possèdent en Suisse ou dans un canton donné un certain capital ou des sources de bénéfices sur lesquels – et uniquement sur ceux-ci – elles sont imposées. On parle alors de **rattachement « économique »**.

Les déclarations relatives à l'assujettissement subjectif qui suivent sont soumises à la réserve des accords divergents des traités internationaux ou à l'interdiction de la double imposition intercantonale.

3.1.1 Assujettissement illimité

Les personnes morales qui possèdent **leur siège** ou **leur administration effective en Suisse** (respectivement dans le canton qui prélève l'impôt) sont assujetties de façon illimitée en raison de leur rattachement personnel (art. 50 LIFD et art. 20 LHID).
Cet assujettissement illimité ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 52 al. 1 LIFD).

En matière d'impôts cantonaux et communaux, les prescriptions relatives à l'assujettissement illimité sont assez semblables. Seule varie quelque peu la façon de désigner le domicile fiscal, soit le siège statutaire ou le lieu de l'administration. Toutefois, selon la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (TF), le domicile fiscal principal dans les relations intercantonales se trouve au lieu de l'administration effective.[1]

Le siège se détermine d'après les statuts des collectivités et établissements de droit privé, alors que celui des collectivités et établissements de droit public ou ecclésiastiques repose sur les dispositions légales en vertu desquelles leur a été conférée la personnalité juridique.

3.1.2 Assujettissement limité

Tant au niveau fédéral qu'au niveau cantonal, les personnes morales dont le **siège** ou l'**administration effective** se trouve **à l'étranger** – respectivement hors du canton – sont assujetties à l'impôt de façon limitée en raison de l'existence de certains éléments de **rattachement économique** (art. 51 al. 1 LIFD et art. 21 LHID).

---

[1] Voir Arrêt du TF 2C_627/2017 du 1er février 2019, sur l'FD, voir Arrêt du Tribunal fédéral (ATF) 146 II 111.

Il convient de distinguer entre les relations internationales et les relations intercantonales.

3.1.2.1 Rapports internationaux et/ou intercantonaux

Les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve à l'étranger, ou dans un autre canton, sont assujetties à l'impôt en Suisse, respectivement dans le canton, en raison des éléments suivants (art. 51 al. 1 LIFD et art. 21 al. 1 LHID) :

- elles sont associées à une entreprise établie en Suisse (respectivement dans le canton) ;
- elles exploitent un établissement stable en Suisse (respectivement dans le canton) ;
- elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse (respectivement dans le canton) ou elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels ;
- commerce avec des biens immobiliers situés en Suisse (respectivement dans le canton).

3.1.2.2 Rapports internationaux uniquement

Les personnes morales dont le siège et l'administration effective se trouve à l'étranger sont assujetties en Suisse, respectivement dans le canton, lorsque :

- elles sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier ou un nantissement sur des immeubles sis en Suisse (dans le canton) ;
- elles font le commerce d'immeubles sis en Suisse (dans le canton).

En matière d'IFD, le rattachement économique, sur la base des points mentionnés ci-dessus et dans le chapitre précédent, n'est donc possible que si une personne morale a son **siège** et son **administration effective à l'étranger** et qu'elle n'est donc pas soumise à une obligation fiscale illimitée en Suisse du fait de son rattachement personnel (art. 51 al. 1 LIFD). En cas de rattachement économique, l'obligation fiscale est limitée au bénéfice pour lequel, selon l'art. 51 LIFD, il existe un assujettissement en Suisse (art. 52 al. 2 LIFD).

A l'échelon cantonal, comme pour la LIFD, les deux points susmentionnés n'entraînent, dans les **rapports internationaux** uniquement, un assujettissement (limité) dans le canton concerné que si la personne morale a son siège et son administration effective à l'étranger (art. 21 al. 2 LHID).

Ainsi, mis à part le fait que les cantons imposent, en plus du bénéfice, également le capital des personnes morales, les législations cantonales contiennent – en matière d'assujettissement limité – des prescriptions généralement similaires. Une personne morale domiciliée hors du canton y est donc imposée de façon limitée en raison de rapports économiques déterminés, alors même qu'elle est assujettie de façon illimitée **dans le canton où se trouve son siège**.

De plus, dans les cantons qui possèdent un barème progressif, l'impôt sera calculé aux **taux applicables à la totalité de leur bénéfice et/ou de leur capital** (au moins au taux correspondant au bénéfice réalisé en Suisse et au capital qui y est investi). Dans le cas contraire, la personne morale qui réalise par ex. des revenus en provenance d'immeubles sis dans plusieurs pays serait mieux traitée – en cas de barème progressif – que la société dont tous les immeubles se trouvent en Suisse.

Sont à nouveau réservées les éventuelles dispositions contraires contenues dans les conventions internationales ainsi que l'interdiction de la double imposition intercantonale.

3.2 Début, fin et modification de l'assujettissement

3.2.1 Début

Tant à l'échelon fédéral (art. 54 al. 1 LIFD) que dans tous les cantons (art. 20 al. 1 LHID), l'**assujettissement illimité** d'une personne morale débute, en principe :

- avec la **fondation** de la société en Suisse ou dans le canton. Les conditions prévues par le droit civil pour leur constitution sont les suivantes :
  - pour les sociétés de capitaux (sociétés anonymes [SA], sociétés en commandite par actions et sociétés à responsabilité limitée [Sàrl]), les sociétés coopératives ainsi que les fondations ordinaires, le jour de leur **inscription dans le registre du commerce** fait foi ;
  - l'assujettissement des associations commence ordinairement à la date de l'**établissement des statuts,** et celle des fondations religieuses et de famille avec l'**établissement de l'acte public** ou lors de la mort du fondateur ;
  - pour les corporations publiques ou ecclésiastiques du droit cantonal au sens de l'art. 59 CC, les prescriptions spéciales prévues pour leur constitution sont déterminantes ;
- le **jour de l'installation de son siège** ou de son **administration effective** en Suisse ou dans le canton (en provenance de l'étranger). Pour les cas de déplacement d'un canton à l'autre, *cf. chiffre 3.2.3*.

L'**assujettissement limité** des personnes morales ayant leur siège ou leur administration effective à l'étranger (dans un autre canton) prend naissance lorsqu'un état de fait fiscal est réalisé en Suisse (dans le canton), par ex. avec l'acquisition d'immeubles ou avec l'ouverture d'un établissement stable.

3.2.2 Fin

Tant sur le plan fédéral (art. 54 al. 2 LIFD) que dans tous les cantons, l'**assujettissement illimité** d'une personne morale prend en général fin :

- avec sa **dissolution** (radiation du registre du commerce ou clôture de la liquidation de la société) ; ou encore
- avec le **déplacement de son siège ou de son administration effective** à l'étranger.

En cas d'**assujettissement limité**, celui-ci cesse le jour où les conditions nécessaires ne sont plus remplies, soit au moment où disparaît l'élément imposable en Suisse, par ex. lors de la vente de l'élément de fortune qui est à la naissance de l'assujettissement ou lors de la fermeture de l'établissement stable en Suisse.

3.2.3 Modification de l'assujettissement d'un canton à l'autre

En cas d'**assujettissement illimité**, la LHID précise que lors d'un transfert du siège ou de l'administration effective d'un canton à un autre au cours d'une période fiscale, la personne morale est assujettie à l'impôt **dans ces deux cantons *pro rata temporis*** pour la période entière (art. 22 al. 1 LHID). L'autorité de taxation compétente est cependant celle du canton du siège ou de l'administration effective à la fin de la période fiscale.

En cas d'**assujettissement limité** en raison du transfert du rattachement économique dans un autre canton que celui du siège ou de l'administration effective, l'assujettissement s'étend à la période fiscale entière, même s'il est créé, modifié ou supprimé pendant celle-ci (art. 22 al. 2 LHID).

Au surplus, le bénéfice et le capital sont répartis entre les cantons concernés conformément aux règles du droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale, applicables par analogie (art. 22 al. 3 LHID).

En ce qui concerne l'IFD, la LIFD précise que l'impôt sera prélevé par les autorités fiscales du canton où la personne morale a son siège ou son administration effective à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 105 al. 3 LIFD).

Remarque

Pour les personnes morales, la période fiscale correspond à leur exercice commercial qui ne coïncide pas nécessairement avec l'année civile. Toutefois, chaque année civile, excepté l'année de fondation, les comptes doivent être clos avec un bilan et un compte de résultats établis (art. 79 al. 2 et 3 LIFD et art. 31 al. 2 LHID).

3.3 Exonérations de l'impôt

Sont – sous certaines conditions – exonérés de l'impôt direct au niveau fédéral (art. 56 LIFD) :

- la Confédération et ses établissements ;
- les cantons et leurs établissements ;
- les communes, les paroisses, ainsi que les autres collectivités territoriales des cantons et leurs établissements ;
- les entreprises de transport et d'infrastructure[2] titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale ; les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt ; les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération ;
- les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et les entreprises qui ont avec elles des liens étroits, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel ;

---

2 Voir circulaire nº 35 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) « Imposition des entreprises de transport et d'infrastructure concessionnaires » du 2 décembre 2011, p. 4 ss.

- les caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation, notamment les caisses d'assurance-chômage, d'assurance-maladie[3], vieillesse, invalidité et survivants, à l'exception des sociétés d'assurances concessionnaires ;
- les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées ;
- les personnes morales qui poursuivent, sur le plan national, des buts cultuels, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts ;
- les Etats étrangers, sur leurs immeubles suisses affectés exclusivement à l'usage direct de leurs représentations diplomatiques et consulaires, ainsi que les bénéficiaires institutionnels d'exemptions fiscales visés à l'art. 2 al. 1 de la Loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'Etat hôte du 22 juin 2007 (LEH), pour les immeubles dont ils sont propriétaires et qui sont occupés par leurs services ;
- les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation au sens de la LIFD et qui sont exonérées de l'impôt.

Fondées sur l'art. 23 al. 1 LHID, les prescriptions cantonales concernant les exonérations des diverses personnes morales sont semblables, sans toutefois être identiques. Outre le fait que les législations cantonales font également allusion au capital des personnes morales, quelques divergences subsistent encore d'un canton à l'autre. Certaines personnes morales exonérées sont également soumises à l'impôt cantonal sur le bénéfice immobilier (art. 23 al. 4 LHID).

En outre, la Confédération peut, conformément à l'art. 2 al. 1 LEH, accorder une aide aux bénéficiaires institutionnels ayant leur siège ou exerçant leur activité en Suisse (à savoir une série d'organisations internationales établies en Suisse, telles que les organisations intergouvernementales comme l'ONU, l'OMS, l'OMC, les institutions internationales, les organisations quasi intergouvernementales, les missions diplomatiques et postes consulaires, les missions permanentes représentées auprès de ces organisations, les conférences internationales, les tribunaux internationaux, etc.), en particulier l'exonération des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 3 al. 1 let. c LEH).

Enfin, il est à noter que la Confédération, ainsi que ses établissements, entreprises et fondations non autonomes sont également exempts de tout impôt cantonal ou communal, à l'exception des immeubles qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques, en vertu de l'art. 62*d* de la Loi fédérale sur l'organisation du gouvernement et de l'administration du 21 mars 1997 (LOGA).

---

[3] Depuis l'entrée en vigueur de la Loi fédérale sur l'assurance-maladie du 18 mars 1994 (LAMal) au 1er janvier 1996, les caisses d'assurance-maladie sont toutefois imposables sur la part du bénéfice et du capital ayant trait au domaine de l'assurance complémentaire.

Remarque

Tous les cantons (à l'exception de VD et GE) tiennent un registre des personnes morales domiciliées en Suisse qui sont exonérées de l'impôt en matière d'IFD en raison de leur but de service public ou d'utilité publique. Souvent, cette liste est consultable sur le site internet de l'administration cantonale des contributions.

Les nombreuses exceptions à l'assujettissement des personnes morales doivent être fondées sur des motifs et des objectifs spécifiques. Certaines sont décrites plus en détail ci-dessous.

3.3.1 Personnes morales poursuivants des buts de service ou d'utilité publics, ou des buts cultuels d'envergure nationale

Les personnes morales d'utilité publique qui poursuivent des **buts de service public ou d'utilité publique**, sont **exonérées** des impôts sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. Des buts économiques ne peuvent en principe pas être considérés comme étant d'intérêt public (art. 56 let. g LIFD et art. 23 al. 1 let. f LHID).[4]

Si les personnes morales poursuivent des **buts cultuels d'envergure nationale**, elles sont généralement exonérées d'impôts à l'échelon fédéral et cantonal sous certaines conditions (art. 56 let. h LIFD et art. 23 al. 1 let. g LHID)[5].

Quelques cantons prévoient cependant des restrictions :

- la décision finale d'exonération est prise par une autorité cantonale : BE, GL, FR, SO, BS, AR, AI, SG, TI et JU (Service cantonal des contributions). En outre TG et GE (Département cantonal des finances) ainsi que BL (Commission de taxation et de remise) ;
- le Service cantonal des contributions statue sous réserve des voies de recours, par analogie aux procédures de taxation, de réclamation, d'appel et de recours : ZH, SZ, AG et NE ;
- l'exonération n'est accordée que dans le cas où l'institution d'utilité publique en question exerce son activité dans l'intérêt du canton ou dans l'intérêt général de la Suisse : GR et TG ;

---

4 Dans le canton du JU, un arrêté du Gouvernement permet même de renoncer à la perception de l'impôt dû par les associations et autres personnes morales lorsqu'elles poursuivent des buts sportifs, culturels ou autres buts semblables.

5 Voir la circulaire W95-012F de l'AFC du 8 juillet 1994 concernant l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique.

- tous les immeubles appartenant à des personnes morales exonérées d'impôt sont frappés d'un impôt foncier sauf s'ils sont directement affectés à un but de service public, d'utilité publique ou cultuel : BS.

Remarque

Des dispositions particulières s'appliquent aux éventuels gains immobiliers réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôts cantonaux, (voir l'article « Impôt sur les gains immobiliers » dans le recueil Informations fiscales, chiffre 4).

3.3.2 Entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession

Au niveau cantonal, les mêmes réglementations qu'au niveau fédéral sont en vigueur *(cf. chiffre 3.3)*. La LHID prévoit une exonération des impôts pour les entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale. Les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt. Les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération (art. 23 al. 1 let. j LHID).

3.3.3 Partis politiques

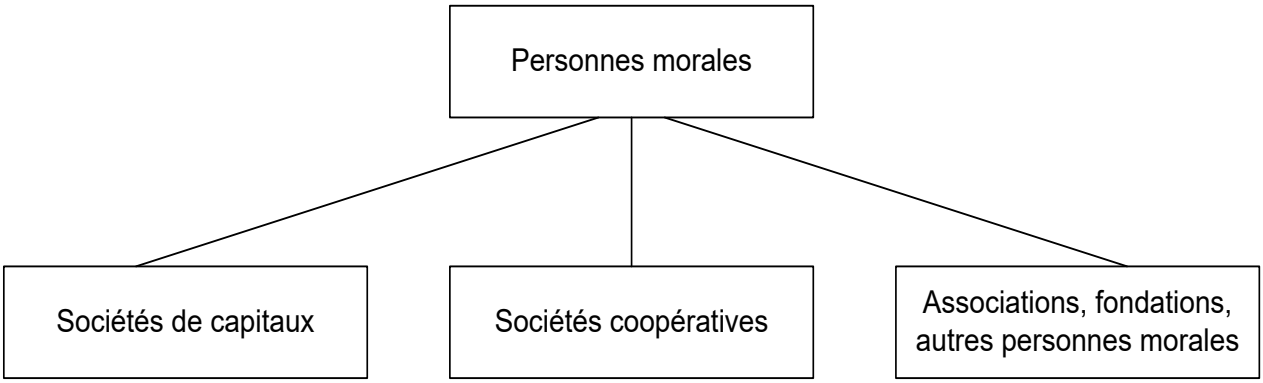
Ni la LIFD, ni la LHID ne contiennent de dispositions sur l'exonération fiscale des partis politiques. Cependant, selon les lois respectives des cantons de BE, ZG, SH et AG, **les partis sont expressément exonérés**. Il en va de même pour les cantons de ZH, LU et NW, mais l'exemption s'applique uniquement aux partis représentés au Grand Conseil.
Toutefois, dans la majorité des autres cantons, la pratique consiste également à ne pas imposer ou imposer de manière allégée les partis politiques.

4 SUJETS FISCAUX ET MODES D'IMPOSITION

4.1 Considérations générales

Les personnes morales sont considérées comme des sujets fiscaux indépendants au sens du droit civil, lequel leur confère une personnalité juridique propre (art. 52 ss. CC). Les entités suivantes sont imposées comme des personnes morales :

- les **sociétés de capitaux**. Ce terme englobe les SA (art. 620 ss de la Loi fédérale complétant le Code civil suisse [Livre cinquième : Droit des obligations] du 30 mars 1911 [CO]), les sociétés en commandite par actions (art. 764 ss CO) et les Sàrl (art. 772 ss CO) ;
- les **sociétés coopératives** (art. 828 ss CO) ;
- les **associations** (art. 60 CC), les **fondations** (art. 80 CC) ainsi que les **autres personnes morales** (par ex. les collectivités de droit public ou ecclésiastique, de même que les autres collectivités et établissements du droit fédéral et du droit cantonal, art. 59 CC).



Le bénéfice et le capital peuvent en effet jouer un rôle très variable pour ces diverses personnes morales. Il y a tout d'abord celles dont le **but essentiel** est l'obtention d'un profit, alors que d'autres, telles que les sociétés coopératives d'entraide (mutuelles), excluent en principe la réalisation d'un bénéfice.

Par ailleurs, du point de vue du **financement**, on distingue également les sociétés qui, pour atteindre leur but, doivent absolument posséder une fortune propre, de celles qui travaillent essentiellement avec du capital étranger ou encore celles qui, au contraire, peuvent s'en passer complètement.
Dans ces circonstances, et s'agissant plus particulièrement des sociétés exploitant une entreprise à but commercial ou industriel, on doit se demander si le montant absolu du capital et du bénéfice peut, ou non, constituer le seul critère de la capacité contributive pour tous les genres de personnes morales et si, à l'instar des personnes physiques, la progressivité de l'imposition se justifie.

De plus, dans ce contexte, il faut tenir compte de la double imposition économique de la personne morale et de ses détenteurs de parts. Par leur qualité de sujet fiscal indépendant de la personne de leurs sociétaires, les sociétés de capitaux posent en effet un problème particulier. Le bénéfice est tout

d'abord imposé auprès de la société elle-même. Les revenus de placement générés par les droits de participation sont ensuite comptabilisés avec l'impôt sur le revenu pour le détenteur de la participation.

Cependant, étant donné que la société et les sociétaires sont des sujets fiscaux bien distincts, il n'y a pas de double imposition au sens juridique du terme. Il s'agit plutôt d'une imposition successive, « en cascade », du même objet, laquelle n'est pas en contradiction avec l'interdiction constitutionnelle de la double imposition. C'est pourquoi, l'on parle dans ce cas plutôt de **double imposition économique** *(cf. chiffre 4.2)*.

Les **sociétés de capitaux** sont soumises à des règles particulières qui leur sont propres, tandis que les autres personnes morales sont parfois traitées de manière similaire aux personnes physiques, du moins au niveau des cantons.[6] Quant aux **sociétés coopératives** à but commercial, elles sont imposées comme les sociétés de capitaux (art. 49 al. 1 LIFD et art. 20 al. 1 LHID). Les coopératives du droit cantonal faisant parfois l'objet d'un traitement distinct dans quelques cantons.

Les **sociétés d'investissement à capital fixe** (SICAF) sont des SA au sens du CO, en vertu de l'art. 110 de la Loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux du 23 juin 2006 (LPCC) et sont par conséquent imposées comme des sociétés de capitaux. Les **placements collectifs de capitaux qui possèdent des biens immobiliers en propriété directe** au sens de l'art. 58 ou 118a LPCC sont assimilés aux autres personnes morales (art. 49 al. 2 LIFD et art. 20 al. 1 LHID).

Enfin, tant à l'échelon fédéral que cantonal, les personnes morales étrangères ainsi que les sociétés commerciales étrangères sans personnalité juridique qui sont assujetties à l'impôt en raison d'un rattachement économique, sont en principe assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leur structure effective (art. 49 al. 3 LIFD et art. 20 al. 2 LHID).

4.2 Sociétés de capitaux

Les sociétés de capitaux (SA, sociétés en commandite par actions, Sàrl) doivent s'acquitter d'un **impôt sur le bénéfice** ainsi que – mais uniquement dans les cantons – d'un **impôt sur le capital**, basé en général sur le capital versé et les réserves ouvertes ainsi que les réserves latentes qui ont été imposées comme bénéfice lors de leur création *(cf. chiffre 5)*.

La **double imposition économique** est importante, notamment en matière d'imposition des sociétés de capitaux. Toutefois, les relations économiques entre société et sociétaires pouvant être très variables, il s'avère impossible de trouver une solution satisfaisant tous les cas de figure pour éviter la double imposition économique.

En Suisse, la double imposition économique est atténuée sur le plan fédéral au moyen d'une **imposition partielle des dividendes**. Si les détenteurs de certains titres de participation, y compris les actions, sont des personnes physiques et que ces titres de participation représentent au moins 10 % du capital social ou du capital nominal d'une société par actions ou d'une société coopérative, alors

[6] L'IFD impose les associations, les fondations et les autres personnes morales selon les règles applicables aux personnes morales, mais à un taux réduit (art. 71 LIFD).

ces revenus de placement sont **imposables à 70 %** pour autant qu'ils soient détenus en qualité d'actifs professionnels ou privés (art. 18*b* al. 1 LIFD respectivement art. 20 al. 1bis LIFD).[7]
Les pays étrangers connaissent également des systèmes fiscaux atténuant la double imposition économique qui diffèrent toutefois, sur le plan technique, de celui de la Suisse.

L'imposition partielle des dividendes est également appliquée dans les cantons. Les dividendes et autres droits de participations sont soumis à un taux d'**imposition partiel d'au moins 50 %**. Les cantons peuvent donc prévoir une imposition plus élevée (art. 7 al. 1 et art. 8 al. 2quinquies LHID).[8]

Pour un aperçu de l'atténuation de la double imposition économique dans les cantons, se référer au tableau « Imposition partielle des rendements provenant de participations détenues dans la fortune privée et dans la fortune commerciale » des Brochures fiscales.

4.2.1 Impôt sur le bénéfice

En matière d'IFD, l'impôt sur le bénéfice est **proportionnel** et se monte à 8,5 % du bénéfice net pour les sociétés de capitaux (art. 68 LIFD).
Les lois cantonales prévoient également un impôt sur le bénéfice (art. 2 al. 1 let. b et art. 24 LHID). Alors que la majorité des cantons appliquent des **taux fixes** (impôt proportionnel), d'autres appliquent un système mixte :

- **taux proportionnel** exprimé en pourcent du bénéfice imposable avec un seul taux fixe : ZH, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BL, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, GE et JU ;
- **systèmes mixtes** (barèmes à plusieurs paliers) en fonction du montant absolu du bénéfice :[9]
  - barème à deux paliers, le taux le plus bas s'appliquant au bénéfice imposable jusqu'à 50 millions de francs : BS ;
  - barème à deux paliers, le taux le plus bas s'appliquant à la partie du bénéfice imposable jusqu'à concurrence de CHF 10 millions : VD ;
  - barème à deux paliers, le taux le plus bas s'appliquant à la partie du bénéfice imposable jusqu'à concurrence de CHF 250'000 : VS ;
  - barème à trois paliers : BE et SH ;
  - barème à quatre paliers : NE.

Dans quelques cantons, les communes ne perçoivent aucun impôt sur les personnes morales. Elles participent en revanche au produit de l'impôt cantonal (OW, NW, BS, AR et AI) ou alors le canton prélève un supplément à leur intention (SG, GR et AG).

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt sur le bénéfice – Taux simples et multiple annuel pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives » des Brochures fiscales.

---

7 Version des deux dispositions légales selon la RFFA. Voir également, pour l'IFD, la circulaire de l'AFC nº 22a « Imposition partielle des rendements provenant de participations détenues dans la fortune privée et limitation de la déduction des intérêts passifs » et la circulaire de l'AFC nº 23a « Imposition partielle des rendements provenant de participations détenues dans la fortune commerciales ou déclarées comme fortune commerciale » du 31 janvier 2020.

8 Version des deux dispositions légales selon la RFFA.

9 Le cumul de deux ou trois taux proportionnels donne en réalité un impôt légèrement progressif.

4.2.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, l'impôt sur le capital de toutes les personnes morales a été aboli au 1er janvier 1998 dans le cadre de la réforme de l'imposition des sociétés I.

Le canton d'UR a également supprimé l'impôt cantonal sur le capital des sociétés de capitaux imposées de manière ordinaire. Ses communes continuent cependant à percevoir un impôt proportionnel sur le capital.

Tous les autres cantons continuent en revanche à prévoir un impôt sur le capital des sociétés de capitaux. Celui-ci est presque toujours proportionnel et s'exprime en pourmille du capital imposable.

Seuls trois cantons présentent des divergences :

- impôt proportionnel à deux paliers en fonction du capital propre, avec un taux préférentiel pour la part du capital imposable jusqu'à CHF 5,6 millions (GR), respectivement CHF 500'000 (VS) ; [10]
- impôt proportionnel avec un taux normal et un taux réduit pour la partie du capital propre afférent aux droits de participations, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe (*cf. chiffre 5.3.1*). Allègement durant trois ans des centimes additionnels cantonaux pour les nouvelles sociétés de capitaux : GE.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt sur le capital – Taux simples, imputation de l'impôt sur le bénéfice et multiple annuel pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives » des Brochures fiscales.

A propos de la réduction ou de la suppression de l'impôt sur le capital *cf. chiffre 5.4.*

4.3 Sociétés coopératives

Le présent chapitre ne concerne en principe que les sociétés coopératives du droit des obligations (art. 828 ss CO). Les sociétés du droit cantonal sont traitées sous le *chiffre 4.6*.

4.3.1 Impôt sur le bénéfice

En matière d'IFD, les sociétés coopératives paient un impôt sur le bénéfice au même taux que les sociétés de capitaux, soit un **taux proportionnel de 8,5 %** (art. 68 LIFD).

Dans tous les cantons également, les dispositions et barèmes applicables sont en règle générale identiques à ceux des sociétés de capitaux *(*art. 27 al. 1 et art. 30 LHID*, cf. chiffre 4.2.1)*.
Dans les cantons de SH et AG, le montant d'impôt minimum dû par les coopératives est toutefois inférieur à celui des sociétés de capitaux.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt sur le bénéfice – Taux simples et multiple annuel pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives » des Brochures fiscales.

---

[10] Dans les cantons de GR et du VS, le cumul de ces deux taux proportionnels donne en réalité un impôt légèrement progressif.

4.3.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, et comme pour les sociétés de capitaux, l'impôt sur le capital pour les sociétés coopératives a été supprimé au 1er janvier 1998.

En dehors du canton d'UR (uniquement les communes), tous les cantons imposent en revanche le capital des sociétés coopératives, selon les règles applicables aux sociétés de capitaux *(cf. chiffre 4.2.2)*.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt sur le capital – Taux simples, réduction d'impôt pour le capital propre, imputation de l'impôt sur le bénéfice et multiple annuel pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives » des Brochures fiscales.

4.4 Associations

Par associations, il faut entendre les collectivités de personnes organisées corporativement, au sens des art. 60 ss CC. Elles acquittent en principe un impôt sur le bénéfice ainsi qu'un impôt sur le capital (art. 56 LIFD et art. 26 LHID). Les associations poursuivant un but de service public ou d'utilité publique, un but social, humanitaire, cultuel, culturel, etc. sont en règle générale exonérées d'impôt (*cf. chiffre 3.3.1*).

Dans tous les cantons (sauf GE), les associations normalement assujetties peuvent aussi être exonérées en raison de la modicité de leur bénéfice et/ou de leur capital imposable (c.-à-d. une fois que les éventuelles déductions ont été effectuées).

4.4.1 Impôt sur le bénéfice

Les associations sont soumises à l'IFD en tant que personnes morales (art. 49 al. 1 let. b LIFD). Contrairement aux sociétés de capitaux, un **taux spécial de 4,25 %** sur le bénéfice net s'applique (impôt proportionnel). Le bénéfice n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas CHF 5'000 (art. 71 LIFD). Il s'agit d'une **limite d'exonération** et non d'un montant exonéré d'impôt, c'est-à-dire que les bénéfices à partir de CHF 5'000 sont imposés dans leur intégralité. Il en va de même pour les limites d'exonération des fondations et autres personnes morales.

La quasi-totalité des cantons imposent le bénéfice des associations selon les principes valables pour les personnes morales, parfois avec le barème applicable aux sociétés de capitaux, le plus souvent avec des barèmes qui leur sont propres.

Tant au niveau fédéral que cantonal, les cotisations versées aux associations par leurs membres ne sont pas considérées comme des bénéfices imposables et ne font pas partie du revenu imposable (art. 66 al. 1 LIFD et art. 26 al. 1 LHID). Les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables peuvent être entièrement déduites de ces dernières. En revanche, les autres dépenses ne peuvent être déduites des recettes imposables que dans la mesure où elles excèdent les cotisations des membres (art. 66 al. 2 LIFD et art. 26 al. 2 LHID).

Il va de soi que l'exonération fiscale mentionnée *au chiffre 3.3* s'applique également aux associations.

La situation dans les divers cantons peut être résumée de la façon suivante :[11]

- imposition selon les règles et barèmes applicables aux sociétés de capitaux : LU, UR, SZ, OW, ZG, FR, SO, BS, AI, SG, GR, AG, TG, NE et JU ;
- imposition selon les règles valables pour les sociétés de capitaux avec un **barème propre** et un taux fixe (impôt proportionnel) : ZH, BE, NW, GL, BL, SH, AR[12], TI, VD[12], VS et GE.

Pour un aperçu des différents taux et déductions cantonales relatives à l'impôt sur le bénéfice des associations se référer au tableau « Impôt sur le bénéfice pour les associations, fondations et les autres personnes morales – Taux, limite d'imposition et montant exonéré » des Brochures fiscales.

4.4.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, les associations ne paient pas d'impôt sur le capital.

Dans tous les cantons en revanche, les associations doivent s'acquitter d'un impôt sur leur fortune nette, déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (art. 29 al. 2 let. c LHID), le plus souvent avec un autre barème.

Les règles suivantes s'appliquent aux barèmes *(cf. aussi la note de bas de page 11) :* [13]

- imposition au moyen des **taux appliqués aux sociétés de capitaux** : ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, AR, AI, SG, AG, TG, TI, NE et JU ;
- imposition au moyen des **barèmes applicables aux personnes physiques** : VD et VS ;
- imposition au moyen d'un **propre barème** :
  - barème progressif : GR et GE ;
  - taux fixe (impôt proportionnel) : FR et SH.

Pour un aperçu des différents taux et déductions cantonales à l'impôt sur le capital des associations se référer au tableau « Impôt sur le capital pour les associations, fondations et les autres personnes morales – Taux, limite d'imposition et montant exonéré » des Brochures fiscales.

4.5 Fondations

Par fondations, il faut entendre un ensemble de biens ayant la personnalité juridique et affecté en faveur d'un but spécial, au sens des art. 80 ss CC.

A l'instar des associations, les fondations s'acquittent en principe d'un **impôt sur le bénéfice** et d'**un impôt sur leur capital**, pour autant qu'elles ne soient pas exonérées en fonction de leur caractère

---

11 Dans quelques cantons, les communes ne perçoivent aucun impôt sur les personnes morales. Elles participent en revanche au produit de l'impôt cantonal (OW, NW, BS, AR et AI) ou alors le canton prélève un supplément à leur intention (SG, GR et AG).

12 La loi fiscale mentionne un barème séparé, mais celui-ci correspond à celui des sociétés de capitaux.

13 Dans les cantons de ZH, SO et TG, le capital imposable correspond à la fortune nette, le capital social ou de dotation n'étant toutefois pas considéré comme dette.

d'utilité publique, humanitaire, cultuel, culturel ou d'un but similaire (par ex. les institutions de prévoyance professionnelle ayant la forme juridique d'une fondation [bancaire] ; art. 56 LIFD et art. 26 LHID ; *cf. chiffre 3.3*).

Dans tous les cantons (sauf GE), les fondations normalement assujetties peuvent également être exonérées en raison de la modicité de leur bénéfice et/ou de leur capital imposable (donc une fois effectuées les déductions éventuelles).

4.5.1 Impôt sur le bénéfice

En matière d'IFD, les fondations sont traitées de la même manière que les associations et doivent donc s'acquitter d'un impôt proportionnel se montant à 4,25 % du bénéfice net. Les bénéfices inférieurs à CHF 5'000 ne sont pas imposés (art. 71 LIFD).

La plupart des cantons imposent le bénéfice des fondations selon les principes valables pour les personnes morales, parfois avec le tarif applicable aux sociétés de capitaux, le plus souvent avec des tarifs qui leur sont propres.

Tant au niveau fédéral que cantonal, les apports à la fortune des fondations ne font pas partie du bénéfice imposable (art. 66 al. 1 LIFD et art. 26 al. 1 LHID).
L'exonération fiscale mentionnée au *chiffre 3.3* s'applique bien entendu également aux fondations.

La situation se présente ainsi *(cf. aussi la note de bas de page 11)*[14] :

- imposition selon les règles et barèmes applicables aux sociétés de capitaux : LU, UR, SZ, OW, ZG, FR, SO, BS, AI, SG, GR, AG, TG, NE et JU ;
- imposition selon les règles valables pour les sociétés de capitaux avec un **barème propre** et un taux fixe (impôt proportionnel) : ZH, BE, NW, GL, BL, SH, AR[15], TI, VD[15], VS et GE.

Pour un aperçu des différents taux et déductions cantonales à l'impôt sur le bénéfice des fondations se référer au tableau « Impôt sur le bénéfice pour les associations, fondations et les autres personnes morales – Taux, limite d'imposition et montant exonéré » des Brochures fiscales.

4.5.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, les fondations ne sont pas non plus soumises à l'impôt sur le capital.

Sur le plan cantonal en revanche, les fondations doivent s'acquitter d'un impôt sur leur fortune nette, déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (art. 29 al. 2 let. c LHID).
La situation se présente donc de la façon suivante *(cf. aussi la note de bas de page 11)* :

---

14 Dans les cantons de ZH, SO et TG, les dons et libéralités du fondateur ne sont pas compris dans le calcul du bénéfice imposable.

15 La loi fiscale mentionne un barème séparé, mais celui-ci correspond à celui des sociétés de capitaux.

- imposition au moyen des **taux appliqués aux sociétés de capitaux** : ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, AR, AI, SG, AG, TG, TI, NE et JU ;
- imposition au moyen des **barèmes applicables aux personnes physiques** : VD et VS ;
- imposition au moyen d'un **propre barème** :
  - barème progressif : GR et GE ;
  - taux fixe (impôt proportionnel) : FR et SH.

Pour un aperçu des différents taux et déductions cantonales relatifs à l'impôt sur le capital des fondations, se référer au tableau « Impôt sur le capital sur les associations, fondations et les autres personnes morales – Taux, limite d'imposition et montant exonéré » des Brochures fiscales.

4.6 Autres personnes morales

Les autres personnes morales englobent notamment :

- les **collectivités** (ou corporations) et établissements **de droit public** (soit les communes politiques, communes bourgeoisiales, communautés scolaires, etc.) ou **ecclésiastiques** (c.-à-d. les paroisses, couvents, etc.) ; ainsi que
- les **sociétés coopératives** et corporations **du droit cantonal** au sens de l'art. 59 CC (les sociétés d'allmends et autres semblables).

Tant à l'échelon fédéral que dans tous les cantons, les **placements collectifs de capitaux** (anciennement fonds de placement) **qui possèdent des immeubles en propriété directe** au sens de l'art. 58 ou 118*a* LPCC sont assimilés aux autres personnes morales (art. 49 al. 2 LIFD et art. 20 al. 1 LHID). Toutefois, ils ne sont soumis à l'impôt sur le bénéfice que sur les revenus provenant de biens directs (art. 66 al. 3 LIFD et art. 26 al. 3 LHID).

En règle générale, les diverses collectivités et corporations susmentionnées sont expressément exonérées d'impôt. Ce n'est donc que dans la mesure où elles ne sont pas déjà exonérées que les autres personnes morales s'acquittent en principe d'un impôt sur le bénéfice ainsi que d'un impôt sur le capital.

La plupart des lois fiscales cantonales prévoient également des exonérations pour les autres personnes morales fondées sur la modicité de leur bénéfice et/ou de leur capital imposable (soit après avoir effectué les déductions éventuelles).

4.6.1 Impôt sur le bénéfice

En matière d'IFD, le bénéfice des autres personnes morales est imposé de la même manière que celui des associations et des fondations, à savoir qu'il est frappé d'un **taux fixe** (**impôt proportionnel**) de 4,25 % sur le bénéfice net, avec toutefois à nouveau un minimum imposable de CHF 5'000[16] (art. 71 LIFD).

[16] Ce minimum imposable ne s'applique toutefois pas aux fonds de placement immobiliers possédant des immeubles en propriété directe.

Alors que quelques cantons imposent le bénéfice net des autres personnes morales selon les principes valables pour les impôts sur le revenu des personnes physiques, la plupart des cantons ne procèdent de la même façon que pour les sociétés de capitaux. Tout comme pour les associations et les fondations, il subsiste également des différences quant aux tarifs et barèmes utilisés. Souvent, les cantons appliquent des tarifs qui leur sont propres, parfois les mêmes que pour les sociétés de capitaux.

Les éventuelles exonérations fiscales mentionnées *au chiffre 3.3.1* poursuivants des buts de service ou d'utilité publics ou cultuels s'appliquent par analogie aux autres personnes morales.

La situation peut être résumée de la manière suivante *(cf. aussi la note de bas de page 11)* :

- imposition selon les règles et barèmes applicables aux sociétés de capitaux : LU, UR[17], SZ, OW, ZG, FR, SO, BS, AI, SG[18], GR, AG, TG, NE[19] et JU[20] ;
- imposition selon les règles valables pour les sociétés de capitaux, avec un **tarif propre** et taux fixe (impôt proportionnel) : ZH[21], BE, NW, GL, BL, SH, AR[22], TI, VD[22], VS et GE.

Pour un aperçu des différents taux et déductions cantonales relatifs à l'impôt sur le bénéfice pour les autres personnes morales, se référer au tableau « Impôt sur le bénéfice pour les associations, fondations et les autres personnes morales – Taux, limite d'imposition et montant exonéré » des Brochures fiscales.

4.6.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, les autres personnes morales ne paient aucun impôt sur le capital.

Sur le plan cantonal en revanche, elles doivent s'acquitter d'un impôt sur leur capital net, déterminé conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (art. 29 al. 2 let. c LHID), le plus souvent avec un autre barème.

La situation est donc la suivante *(cf. aussi la note de bas de page 11)* :

---

17 Les corporations Uri et Ursern versent au canton un impôt sur le bénéfice simple de 6,2 % du bénéfice net imposable. Elles ne paient pas d'impôt communal.

18 Les placements collectifs de capitaux avec propriété foncière directe sont imposés selon les règles applicables aux personnes morales, mais un taux d'imposition plus élevé de 5,6 % (impôt simple) est appliqué.

19 Les placements collectifs qui sont propriétaires d'immeubles sont bien imposés selon les règles applicables aux personnes morales, mais sur la base d'un taux fixe (impôt proportionnel) de 4 % du bénéfice net.

20 Les placements collectifs de capitaux qui détiennent des immeubles en propriété directe sont imposables au tiers des taux prévus pour les sociétés de capitaux.

21 Les cotisations versées aux corporations de droit privé cantonal ne sont pas prises en considération lors du calcul du revenu imposable.

22 La loi fiscale mentionne un barème séparé, mais celui-ci correspond à celui des sociétés de capitaux.

- imposition avec les taux applicables aux sociétés de capitaux : ZH, BE, LU, UR[23], SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, AR, AI, SG, AG, TG, TI, NE[24] et JU ;
- imposition avec les **barèmes applicables aux personnes physiques** : VD et VS ;
- imposition au moyen d'un **tarif propre** :
  - barème progressif : GR et GE ;
  - taux fixe (impôt proportionnel) : FR et SH.

Pour un aperçu des différents taux et déductions cantonales relatifs à l'impôt sur le capital pour les autres personnes morales, se référer au tableau « Impôt sur le capital pour les associations, fondations et les autres personnes morales – Taux, limite d'imposition et montant exonéré » des Brochures fiscales.

4.7 Impôt minimal et montant d'impôt minimum

Afin de pouvoir tout de même imposer les entreprises ne cherchant pas à réaliser de bénéfice mais ayant une certaine importance économique, une partie des cantons soumettent les personnes morales exploitant une entreprise à un **impôt minimal**. Cet impôt minimal est dû en lieu et place des impôts ordinaires perçus sur le bénéfice et le capital, s'il est plus élevé que ces derniers. En tant qu'impôt réel, il est calculé sur des facteurs de remplacement, généralement sur le bien, mais aussi sur le chiffre d'affaires ou le capital investi (art. 27 al. 2 LHID).

Beaucoup de cantons connaissent en outre un **montant d'impôt minimum** ou seulement un montant d'impôt minimum à la place d'un impôt minimal. Celui-ci n'est pas calculé sur des facteurs de remplacement, mais est prélevé en tant que montant légalement déterminé si le paiement de l'impôt (ordinaire) tombe en dessous de ce montant.

Aussi bien la Confédération que les cantons de ZH, BE, GL, NE, GE et JU ne possèdent ni impôt minimal ni montant d'impôt minimum.

4.7.1 Impôt minimal sur les biens immobiliers

Les cantons de LU, OW, NW, BS, SH, AR, TG et TI prélèvent un impôt sur les biens immobiliers situés dans le canton auprès de certaines personnes morales, si ce montant d'impôt dépasse l'impôt sur les bénéfices et le capital dans son ensemble.

Les taux d'imposition varient considérablement. La base d'imposition (objet de l'impôt) n'est pas non plus uniforme.

Certains immeubles sont cependant partiellement exonérés de l'impôt minimal :

- lorsqu'ils appartiennent à des personnes morales ayant pour but la construction de logements sociaux : OW, SH et AR, en outre LU et TG en comprenant les constructions d'utilité publique ;

---

23 Les corporations Uri et Ursern ne paient pas d'impôt sur le capital.

24 Les placements collectifs qui sont propriétaires d'immeubles sont bien imposés selon les règles applicables aux personnes morales, mais sur la base d'un taux fixe (impôt proportionnel) de 1 ‰ du capital propre imposable.

- les immeubles commerciaux servant principalement à l'exploitation de l'entreprise : LU, OW, BS[25], SH, AR et TG ;
- les immeubles qui appartiennent aux *start-up* pour les cinq premières années de qualification comme tels : TI.

4.7.2 Impôt minimal sur le revenu brut et/ou le capital

Les cantons de SZ, FR, VD et VS soumettent certaines personnes morales à un impôt minimal sur le chiffre d'affaires et/ou le capital (investi), prélevé en lieu et place des impôts ordinaires sur les bénéfices et/ou le capital, s'il est supérieur à ceux-ci :

- impôt minimal sur les recettes brutes (dans la mesure où elles dépassent CHF 1 million par an) et les capitaux investis : VD ;
- impôt minimal sur les recettes brutes (pour la part qui excède CHF 500'000) : FR et VS ;
- impôt minimal au lieu de l'impôt sur les bénéfices, si celui-ci est supérieur à l'impôt sur le bénéfice : SZ.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt minimal pour les personnes morales » des Brochures fiscales.

4.7.3 Montant d'impôt minimum

Dans les cantons de LU, UR, SZ, OW, NW, ZG, SO, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI et VS, certaines catégories de personnes morales sont soumises à un montant d'impôt minimum lorsque le total de leurs prestations fiscales (impôts sur le bénéfice et/ou le capital ou, le cas échéant, impôt minimal) n'atteint pas les montants indiqués. Le montant d'impôt minimum est compris entre CHF 50 et 900.

Si le montant d'impôt minimum dépasse l'**impôt sur les bénéfices et le capital**, il est fixé à :

- CHF 500 pour les sociétés de capitaux et les coopératives : OW et NW ;
- CHF 500 pour les sociétés de capitaux et les coopératives (sauf celles ayant un caractère d'auto-assistance sans activité lucrative) : UR ;
- CHF 500 pour les sociétés de capitaux, et CHF 200 pour les coopératives : LU ;
- CHF 500 pour les sociétés de capitaux et CHF 100 pour les coopératives (montants de l'impôt cantonal simple) : AG ;
- CHF 250 pour les sociétés de capitaux, les coopératives et les fondations ayant des activités essentiellement commerciales (impôt simple) : ZG ;
- CHF 200 pour les sociétés de capitaux et les coopératives (impôt simple) : GR ;

[25] Sont également exonérés les immeubles qui servent à l'exploitation de personnes proches, les immeubles de collectivités publiques, de corporations et d'établissements exonérés de l'impôt ainsi que les immeubles de personnes morales exonérées de l'impôt, pour autant qu'ils servent exclusivement et directement à des buts publics, d'utilité publique ou religieux.

- CHF 100 pour les sociétés de capitaux et CHF 50 pour les coopératives (pour le calcul de leurs prestations fiscales, l'impôt minimum est également pris en compte en plus des impôts sur le bénéfice et le capital) : SH ;
- CHF 100 pour les sociétés de capitaux et les coopératives : SG.

Si le montant d'impôt minimum dépasse l'**impôt sur le capital**, il est fixé à :

- CHF 500 pour les sociétés de capitaux : AI ;
- CHF 450 pour les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les autres personnes morales ainsi que que CHF 300 pour les fondations : TI ;
- CH 300 au minimum pour les sociétés de capitaux et des sociétés coopératives : BL ;
- CHF 200 au minimum pour les sociétés de capitaux et des sociétés coopératives : VS ;
- CHF 200 pour toutes les personnes morales en cas de rattachement personnel, CHF 100 en cas de rattachement économique (d'impôt simple) : SO ;
- CHF 200 pour les sociétés de capitaux et les coopératives (d'impôt simple) : TG ;
- CHF 120 pour toutes les personnes morales en cas de rattachement personnel et CHF 70 en cas de rattachement économique (par impôt simple) : AR.

Dans le canton de SZ, l'impôt minimum est de CHF 100 (impôt simple).

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Montant d'impôt minimum pour les personnes morales » des Brochures fiscales.

Pour ce qui est de l'**exonération,** l'impôt minimal **pour les entreprises nouvellement créées**, *cf. chiffre 5.5.2.*

4.8 Imposition minimale des grands groupes d'entreprises

L'imposition minimale est mise en œuvre sous la forme d'un impôt complémentaire. L'**impôt complémentaire suisse (QDMTT)** garantit sur le territoire suisse une imposition minimale de 15 % des grands groupes d'entreprises actifs au niveau international et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros. Cela permet, d'une part, d'éviter que le substrat fiscal ne quitte la Suisse pour l'étranger et, d'autre part, d'atteindre exactement le taux d'imposition minimal requis sans devoir adapter les impôts sur les bénéfices de la Confédération et/ou des cantons.
L'**impôt complémentaire international (IIR)** permettra de garantir que les bénéfices réalisés par les filiales étrangères de groupes d'entreprises suisses et par les holdings intermédiaires de groupes d'entreprises étrangers seront soumis à une imposition d'au moins 15 %, dans la mesure où ces groupes présentent un chiffre d'affaires mondial de 750 millions d'euros ou plus. Cela empêche d'autres États, conformément aux règles de l'OCDE/G20 en matière d'imposition minimale, d'imposer ces bénéfices étrangers au moyen de l'impôt complémentaire international secondaire, appelé UTPR. La grande majorité des États membres de l'UE, ainsi que le Royaume-Uni, le Canada et l'Australie, ont introduit l'UTPR. L'IIR garantit la sécurité juridique aux entreprises en Suisse. Concrètement, les entreprises concernées peuvent ainsi éviter de nombreuses procédures fiscales dans les États qui appliquent l'UTPR.

4.8.1 Bases légales

L'imposition minimale se fonde sur l'art. 129*a* Cst. ainsi que sur l'art. 197 ch. 15 Cst. En vertu des dispositions transitoires, le Conseil fédéral a édicté l'OIMin. Ces dispositions relatives au QDMTT sont entrées en vigueur le 1er janvier 2024. Les dispositions de l'ordonnance relatives à l'impôt international complémentaire sont entrées en vigueur le 1er janvier 2025.

En cas de sous-imposition (taux d'imposition effectif inférieur à 15 %) en Suisse, c'est l'impôt complémentaire national qui s'applique et, en cas de sous-imposition dans une autre juridiction fiscale, l'impôt complémentaire international. L'impôt est calculé sur les bénéfices des entités constitutives en Suisse ou à l'étranger.

Dans la mesure où les Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (règles types GloBE) concernent l'impôt complémentaire international, elles doivent être appliquées directement en tant que telles. Par le biais d'un renvoi statique direct, l'ordonnance sur l'imposition minimale transpose les règles modèles GloBE dans le droit national. Elles doivent être appliquées par analogie au QDMTT car les dispositions modèles GloBE ne règlent que la perception de l'impôt complémentaire international.

4.8.2 Mécanisme de base de l'imposition minimale

Dans le Message concernant l'arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises du 22 juin 2022, le mécanisme de base pour déterminer l'impôt complémentaire est divisé en quatre étapes (cf. chiffre 5.2.1 du message) :

1 vérifier que le groupe d'entreprises entre dans le champ d'application, et si oui :

2 vérifier que l'imposition minimale n'a pas été atteinte pour ce groupe, et si tel est le cas :

3 calculer le taux de l'impôt complémentaire ;

4 calculer le montant de l'impôt complémentaire.

La détermination des paramètres pertinents repose sur l'une des **normes comptables reconnues** par les règles types GloBE. En principe, toutes les entités constitutives d'un groupe d'entreprises doivent appliquer la même norme comptable. Ces normes comptables reconnues comprennent notamment les normes internationales d'information financière (*International Financial Reporting Standards* [IFRS]) mais aussi, pour l'impôt complémentaire national, les recommandations relatives à la présentation des comptes des petites et moyennes entités ainsi que des groupes à rayonnement national (Swiss GAAP RPC). Elles excluent toutefois la présentation des comptes selon le CO.

Étape 1 : Vérifier si le groupe d'entreprises entre dans le champ d'application

Les groupes d'entreprises qui atteignent un chiffre d'affaires annuel consolidé de 750 millions d'euros entrent dans le champ d'application de l'imposition minimale (art. 197 ch. 15 al. 2 let. a Cst.). Le seuil du chiffre d'affaires doit être atteint au cours d'au moins deux des quatre exercices précédents. Si les exercices comptables durent moins ou plus qu'une année, la prise en compte est proportionnelle.
Un groupe d'entreprises englobe plusieurs entités constitutives (article 1.2 des règles types GloBE). Celles-ci sont souvent des personnes morales autonomes mais qui peuvent aussi être des établissements stables d'entités constitutives étrangères. En conséquence, une société ne disposant que d'un

seul établissement stable à l'étranger est elle aussi considérée comme un groupe d'entreprises. Peuvent cependant aussi être considérées comme entités constitutives d'un groupe des sociétés de personnes ou un trust (articles 1.3 et 10.1 des règles types GloBE).

Étape 2 : vérifier si l'imposition minimale n'a pas été atteinte pour le groupe d'entreprises

Les groupes d'entreprises qui entrent dans le champ d'application selon l'étape 1 sont soumis à l'impôt complémentaire si le total des impôts déterminants des entités constitutives situées en Suisse ou dans un autre Etat est inférieur au taux minimal de 15 % des bénéfices déterminants (art. 197 ch. 15 al. 2 let. b Cst.).
Pour ce faire, les groupes d'entreprises doivent déterminer, dans chaque Etat où ils disposent d'entités constitutives, leur **taux d'imposition effectif**. Ce taux équivaut à la somme des impôts déterminants d'unité constitutive dans l'Etat considéré, divisé par la somme des bénéfices déterminants dans ce même Etat (art. 197 ch. 15 al. 2 let. e Cst. et chapitre 5 des règles types GloBE). A cet effet, il convient de se baser sur les comptes annuels établis selon une norme comptable reconnue (par ex. IFRS).

Étape 3 : calculer le pourcentage de l'impôt complémentaire

Si les étapes 1 et 2 ont révélé qu'un impôt complémentaire est en principe dû, l'étape 3 permet de calculer le pourcentage de l'impôt complémentaire applicable au groupe concerné dans chaque Etat (art. 5.2 des règles types GloBE).
La différence positive entre le taux d'imposition effectif et le taux d'imposition minimal de 15 % constitue le taux d'imposition complémentaire (art. 197 ch. 15 al. 2 let. h Cst.).

Étape 4 : calculer le montant de l'impôt complémentaire

Le montant de l'impôt complémentaire est déterminé sur la base de la somme des **bénéfices excédentaires** par Etat, en multipliant cette somme par le taux de l'impôt complémentaire (art. 197 ch. 15 al. 2 let. f Cst.).
Le bénéfice excédentaire est, quant à lui, calculé sur la base du bénéfice déterminant. La différence entre ces deux indicateurs réside dans la déduction des actifs corporels et des charges salariales (déduction fondée sur des critère de substance) qui aboutit au bénéfice excédentaire (art. 197 ch. 15 al. 2 let. g Cst.). Ainsi, la somme des bénéfices excédentaires est calculée en réduisant la somme des bénéfices déterminants dans un Etat de la déduction de la substance dans cet Etat.
Cette déduction fondée sur des critères de substance est traitée en détail à l'article 5.3 des règles types GloBE. Cette disposition stipule que 5 % des charges salariales dans un Etat et 5 % des actifs corporels peuvent être déduits des bénéfices déterminants. En vertu d'une reglémentation transitoire, des pourcentages plus élevés sont appliqués durant les premières années suivant l'entrée en vigueur.

4.8.3 Attribution aux entités constitutives

Le produit brut de l'impôt complémentaire est réparti entre les trois échelons de l'Etat, dont un quart revient à la Confédération. Si le groupe d'entreprises comprend plusieurs entités en Suisse, le QDMTT est imputé entre elles au *prorata* de leur responsabilité respective dans le fait que l'imposition minimale n'a pas été atteinte. Pour ce faire, les entités constitutives sont considérées individuellement et le montant de l'impôt complémentaire qui en résulte est calculé. Le montant de l'impôt complémentaire national est imputé aux entités constitutives au *prorata* de ces montants d'impôt complémentaire.

Cette attribution détermine la part d'impôt complémentaire qui doit être supportée par quelle entité constitutive. Si une entité constitutive prend en charge un impôt complémentaire qui ne lui est pas attribué, l'entité constitutive à laquelle l'impôt est attribué doit le rembourser.

4.8.4 Procédure

4.8.4.1 Entité constitutive assujettie à l'impôt

La charge administrative pour les groupes d'entreprises et les administrations fiscales cantonales doit être maintenue aussi basse que possible. Cela se fait par le biais de ce que l'on appelle un guichet unique ou *One-Stop-Shop*. Pour déterminer l'impôt complémentaire, les résultats de toutes les entités constitutives d'un groupe d'entreprises en Suisse doivent être agrégés. En principe, seule une entité constitutive par groupe d'entreprises doit être soumise à l'impôt. Du point de vue du groupe d'entreprises, cela représente aussi un allègement administratif considérable.

L'entité constitutive suisse la plus élevée est assujettie à l'impôt dans son canton de domicile. En l'absence d'une telle entités constitutives suisse supérieure, c'est l'entité constitutive suisse économiquement la plus importante qui est assujettie à l'impôt.

4.8.4.2 Déclaration et taxation

La procédure s'inspire de celle appliquée à l'IFD. Les articles correspondants de la LIFD sont applicables par analogie. Les autorités fiscales cantonales déterminent d'office les éléments imposables et fixent l'impôt par voie de décision. Les entités constitutives assujetties à l'impôt ont un devoir étendu de collaboration, notamment sous la forme de la remise d'une auto-déclaration.

Contrairement à l'IFD, il existe une obligation de suivre la procédure de taxation via un portail électronique.

4.8.4.3 Échéance de l'impôt

L'échéance de l'impôt complémentaire coïncide avec le délai de dépôt de la déclaration d'impôt complémentaire. La première échéance tombe le 30 juin 2026.

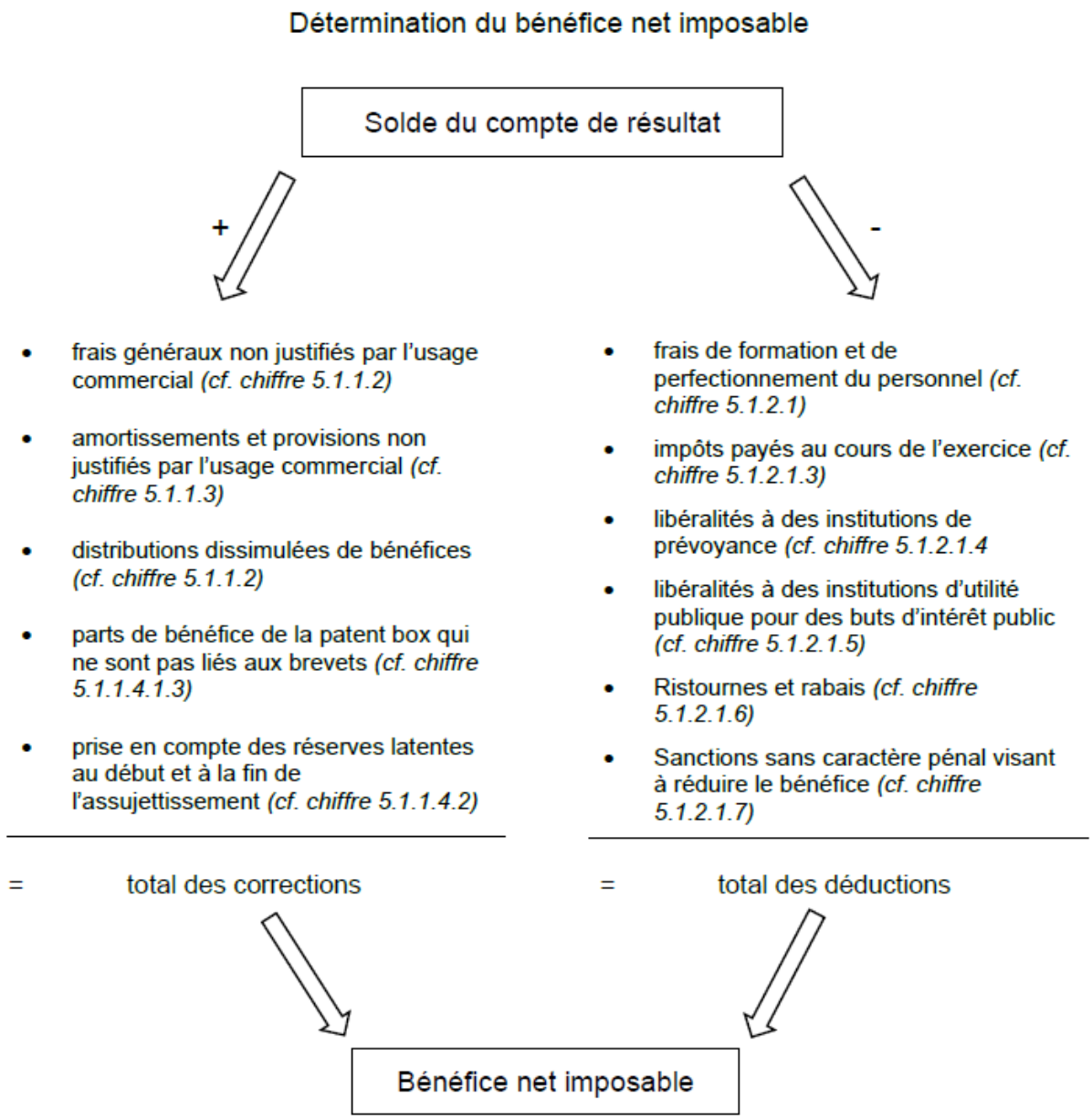
5 OBJETS DE L'IMPÔT

Les personnes morales s'acquittent d'un impôt sur le **bénéfice net** ainsi que – mais uniquement au niveau cantonal – d'un impôt complémentaire sur le **capital** et les **réserves** *(cf. chiffres 4.2 à 4.6)*.

Au niveau cantonal, les fondations, les associations ainsi que les autres personnes morales paient plutôt un impôt sur la fortune selon les règles applicables aux personnes physiques qu'un impôt sur le capital *(cf. chiffres 4.4 à 4.6)*.

5.1 Bénéfice net imposable

L'objet de l'impôt sur le bénéfice est le **bénéfice net** (art. 57 LIFD et art. 24 al. 1 LHID). Celui-ci englobe tous les profits ou recettes réalisés par une société durant un exercice, diminués de tous les frais et charges.



Les pertes éventuelles provenant des sept exercices précédents peuvent être déduites du bénéfice imposable *(cf. chiffre 5.1.2.2)*.

Lorsque la comptabilité de l'entreprise est régulièrement tenue, ce bénéfice ressort du **compte de résultat**, c'est-à-dire des comptes annuels établis selon le droit commercial. Ce lien entre la détermination du bénéfice imposable et les comptes annuels conformément au droit commercial est connu sous le nom de **principe de l'autorité du bilan** (*Massgeblichkeitsprinzip*). A l'aide des règles de détermination du bénéfice imposable, le bénéfice établi selon le droit commercial est vérifié et corrigé si nécessaire (pour les personnes morales, art. 57-67 LIFD ou art. 24-26a LHID).

Les législations fédérale et cantonales contiennent, en règle générale, des prescriptions analogues quant au calcul du bénéfice net imposable. Ce dernier se calcule sur la base des éléments suivants (art. 58 al. 1 LIFD et art. 24 al. 1 LHID) :

- le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent ;
- tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que :
  - les frais d'acquisition, de production ou les frais créant une plus-value d'actifs immobilisés ;
  - les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ;
  - les versements aux fonds de réserve ;
  - la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés ;
  - les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (sous réserve des versements bénévoles mentionnés *au chiffre 5.1.2.1.5*) ;
- les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve des cas de remploi (remplacement de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation, art. 64 LIFD).

Les divers éléments déterminants pour le calcul du bénéfice brut ainsi que les diverses déductions permettant d'arriver au bénéfice net imposable sont exposés dans les pages suivantes.

5.1.1 Eléments déterminants pour le calcul du bénéfice imposable

Les lois fiscales définissent en général le bénéfice imposable comme étant le solde du compte de résultat – établi selon les principes découlant du droit commercial – et auquel il faut encore apporter un certain nombre de corrections.

Doivent notamment être ajoutés tous les prélèvements que la société a opérés et qui sont venus artificiellement réduire le bénéfice comptable, comme toutes les déductions ne servant pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, telles que :

- les impenses débitées au compte de résultat mais augmentant la valeur des biens ;
- les bénéfices comptables passés directement au compte capital ou réserves ;
- les frais généraux non justifiés par l'usage commercial *(cf. chiffre 5.1.1.2)* ;

- les amortissements et provisions non justifiés par l'usage commercial, par ex. les déductions excédant les taux autorisés *(cf. chiffre 5.1.1.3)*.

5.1.1.1 Solde du compte de résultat

Le calcul du bénéfice net imposable se fonde tout d'abord sur le bénéfice comptable, lequel ressort du compte de résultat, lorsque la comptabilité est régulièrement tenue selon les prescriptions du CO.

Remarque

Selon le droit comptable du Code des obligations, l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes ne dépend pas de la forme juridique de l'entreprise, mais de son importance économique (art. 957 ss. CO).

Le solde du compte de résultat peut être, en tout ou en partie, un bénéfice d'exploitation. Il peut également provenir de modifications de la fortune provoquées par des influences étrangères à l'exploitation, telles que, par ex., l'accroissement de la fortune résultant de l'aliénation d'éléments de l'actif social qui ne sont pas affectés directement à des buts d'exploitation (titres, immeubles, etc.) ou de la comptabilisation de plus-values sur des éléments de ce genre. Tous les revenus non crédités au compte de résultat, y compris les **plus-values**, les **gains de revalorisation** et les **gains de liquidation**, doivent être prises en compte.

La Confédération et les cantons n'imposent pas de manière uniforme la **réalisation des réserves latentes** dans le cas des bénéfices en capital, alors que les dispositions régissant les augmentations de valeur ainsi que les bénéfices de liquidation sont similaires (art. 58 al. 1 let. c LIFD et art. 24 al. 1 let. b LHID).

5.1.1.1.1 Gains en capital

Comme **éléments du bénéfice imposable**, la LIFD englobe les bénéfices en capital obtenus par la réévaluation, l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que par ex. les bénéfices sur immeubles ou les plus-values provenant de l'aliénation de titres.

Les prescriptions cantonales sont identiques à l'IFD en matière de gains en capital réalisés lors de l'aliénation de **valeurs mobilières**, à savoir qu'ils sont **ajoutés aux autres bénéfices**.

En revanche, en ce qui concerne les bénéfices en capital réalisés par l'aliénation de **valeurs immobilières**, si la majorité des lois cantonales les ajoutent aussi au bénéfice (comme la LIFD), les autres cantons présentent des divergences relativement importantes.

En outre, le canton de BE fait une distinction entre les bénéfices professionnels et les bénéfices non professionnels (c.-à-d. ceux obtenus par une société dont l'activité consiste ou ne consiste pas uniquement à vendre des immeubles), alors que le canton du JU distingue les bénéfices provenant d'une activité de commerce en immeubles de ceux provenant de la vente d'autres immeubles.

Les points suivants fournissent un aperçu du système d'imposition des plus-values immobilières.[26]

[26] Pour des explications plus détaillées relatives à l'imposition des gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles, veuillez consulter l'article « Impôt sur les gains immobiliers » du recueil Informations fiscales.

Les gains en capital réalisés sur des immeubles sont traités de la façon suivante :

- **additionnés au bénéfice** (comme l'IFD, système dualiste) : LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG (en règle générale), VD, VS et NE ;
  en outre, mais uniquement pour les gains de nature professionnelle : BE (avec des restrictions)[27] et JU ;
- **imposés séparément** et soumis à un **impôt sur les gains immobiliers** (système moniste) : ZH, BE (en règle générale), UR[28], SZ, NW, BS, BL, TI et JU ;
  dito, mais uniquement pour les personnes morales exonérées d'impôt mentionnées à l'art. 23 al. 4 LHID : ZG, SO, SH, AR, AI, SG, AG, TG et VD ;

  Remarque

  Dans les cantons qui appliquent le système moniste, les gains réalisés lors de la vente d'immeubles sont toutefois soumis à l'impôt sur le bénéfice dans la mesure où des amortissements admis par le fisc ont été récupérés, c.-à-d. lorsque le prix d'acquisition et les impenses dépassent la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice. Cette partie n'est alors pas soumise à l'impôt sur les gains immobiliers.
- **système particulier** (système dualiste avec perception moniste uniquement pour déterminer un impôt de garantie). Ces gains sont soumis dans un premier temps à l'**impôt sur les gains immobiliers** et ensuite à l'**impôt ordinaire sur le bénéfice net**, dans le cadre de la taxation normale (impôt annuel entier). L'impôt spécial sur les gains immobiliers, perçu à titre de garantie, est alors imputé sur l'impôt annuel : GE.

5.1.1.1.2 Augmentations de valeur

Tant sur le plan fédéral que sur le plan cantonal, toutes les augmentations de valeur (gains de réévaluation) de choses et de droits qui se sont produites durant la période de calcul et qui ont été comptabilisées, constituent un **bénéfice imposable**.
Pour être imposées comme bénéfice, elles ne doivent pas forcément être réalisées au moyen d'une vente. Il suffit qu'elles figurent dans les comptes, c'est-à-dire qu'une **réévaluation** ait été faite **dans le bilan**.

5.1.1.1.3 Bénéfices de liquidation

Par « liquidation », il faut entendre en principe toute dissolution d'une société qui, du point de vue du droit civil, est traitée comme liquidation (art. 58 al. 1 let. c LIFD).

Sur le plan fédéral, les bénéfices de liquidation sont **ajoutés au bénéfice imposable** et sont donc soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice. L'assujettissement prenant fin le jour de la clôture de la liquidation (art. 54 al. 2 LIFD), l'impôt dû pour ce dernier exercice commercial sera celui qui correspond au bénéfice obtenu au cours de la dernière période fiscale, au taux fixe de 8,5 % (impôt proportionnel).

---

27 Uniquement dans la mesure où le contribuable a exécuté des travaux apportant à ces immeubles une augmentation de valeur atteignant au moins 25 % du prix d'acquisition.

28 Les corporations Uri et Ursern sont exonérées de l'impôt sur les gains immobiliers.

Au niveau des cantons, le traitement fiscal des bénéfices de liquidation est identique à celui appliqué au plan fédéral (art. 24 al. 1 let. b LHID).

5.1.1.2 Dépenses non justifiées par l'usage commercial

Tant sur le plan fédéral que sur le plan cantonal, les dépenses non justifiées par l'usage commercial sont **ajoutées au bénéfice net imposable**, sans toutefois que la loi ne fournisse une énumération exhaustive des dépenses entrant dans cette catégorie (art. 58 al. 1 let. b LIFD et art. 24 al. 1 let. a LHID). Cependant, l'art. 59 LIFD précise ce qui est notamment compris comme charges justifiées par l'usage commercial (art. 25 LHID, *cf. chiffre 5.1.2.1)*.

La LIFD donne des exemples de frais non déductibles :

- les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés (ces investissements – qui doivent être capitalisés – comprennent, par ex. les frais d'installation, d'agrandissement et de développement de l'entreprise) ;
- les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ;
- les versements aux fonds de réserve ;
- la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés ;
- les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Il s'agit là avant tout des libéralités particulières faites aux actionnaires ou à des personnes qui leur sont proches.
  N'entrent évidemment pas dans cette dernière catégorie les sommes affectées à des buts d'utilité publique ou de prévoyance en faveur du personnel, dont la déduction est en principe admise jusqu'à un certain montant *(cf. chiffre 5.1.2.1.5)*.

Les législations cantonales contiennent des dispositions semblables.

Selon la jurisprudence du TF, les **distributions dissimulées** de bénéfices sont réputées exister si la société fournit une prestation sans contrepartie adéquate, si la prestation est fournie à l'actionnaire ou à une personne qui lui est étroitement liée, si la prestation n'aurait pas été fournie à un tiers non impliqué dans ces conditions et si les organes de la société ont pu reconnaître la disproportion.

En outre, les paiements effectués en raison d'une **sanction financière suisse** à but pénal (par ex. lors de versements de **pots-de-vin** au sens du droit pénal suisse à des agents publics suisses ou étrangers, **amendes** ou **sanctions administratives**) ne sont pas inclus dans les charges justifiées par l'usage commercial (art. 59 al. 2 LIFD et art. 25 al. 1bis LHID).

Depuis le 1er janvier 2022, certains paiements résultant d'une **sanction** – pots-de-vin exceptés – prononcée par une **autorité pénale ou administrative étrangère** sont exceptionnellement déductibles si la sanction est contraire à l'ordre public suisse ou si le contribuable peut démontrer de manière crédible qu'il a entrepris tout ce qui est raisonnablement exigible pour se comporter conformément au droit (art. 59 al. 3 LIFD et art. 25 al. 1ter LHID).[29]

[29] Voir à ce sujet la Loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières du 19 juin 2020, en vigueur depuis le 1er janvier 2022. Voir également la circulaire n°50 de l'AFC « Interdiction de déduire les commissions occultes versées à un agent public » du 13 juillet 2020 ainsi que la circulaire n°49 de

5.1.1.3 Amortissements, corrections de valeur et provisions non justifiés par l'usage commercial

Dans la mesure où ils ne sont pas justifiés par l'usage commercial, les amortissements, les corrections de valeur (art. 62 al. 4 LIFD) et les provisions (art. 63 al. 2 LIFD) doivent être **ajoutés au bénéfice imposable** *(cf. chiffres 5.1.2.1.1 et 5.1.2.1.2)*.

Sont notamment considérés comme tels les amortissements qui excèdent les taux généralement admis, sans qu'il y ait de motifs pour un amortissement supplémentaire ou extraordinaire.

Les provisions constituées en prévision de risques potentiels ne sont pas conformes à l'usage commercial. Pour être acceptées, les provisions doivent prévenir des pertes imminentes ou parer à des risques menaçants découlant d'engagements ou de charges encourues, et non pas couvrir des risques aléatoires.

Les prescriptions fédérales et cantonales sont identiques (art. 58 al. 1 let. b LIFD et art. 24 al. 1 let. a LHID).

5.1.1.4 Nouvelles dispositions législatives relatives à la détermination du bénéfice

La RFFA a également introduit de nouvelles règles fiscales (*cf. chiffre 2)* qui sont expliquées plus en détail dans les sous-chapitres qui suivent. Ainsi, une partie des bénéfices provenant d'inventions brevetées peut bénéficier, grâce au système de la ***patent box***, d'une imposition réduite dans les cantons. Par ailleurs, ces derniers ont la possibilité de prévoir une déduction supplémentaire de 50 % au maximum pour les **dépenses de R&D**. De plus, les cantons dont la charge fiscale effective de l'impôt sur le bénéfice s'élève au moins à 18,03 % ont la possibilité d'introduire une **déduction pour autofinancement**. Ces réglementations sont assorties d'une **limitation de la réduction contraignante** pour les cantons, limitation d'après laquelle une entreprise doit toujours acquitter l'impôt sur au moins 30 % du bénéfice imposable qu'elle aurait affiché sans application de ces réglementations.

5.1.1.4.1 *Patent box*

Le terme *patent box* est utilisé en droit fiscal pour décrire la possibilité de déclarer séparément les **revenus provenant de droits de propriété intellectuelle** et de les imposer à un taux inférieur à celui des autres revenus.

Les cantons imposent la part du bénéfice attribuable aux brevets et droits comparables avec une réduction maximale de 90 % si le contribuable le demande (art. 8*a* ainsi que les art. 24*a* et art. 24*b* LHID). Aucune réduction n'est prévue au niveau fédéral.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt sur le bénéfice – Imposition réduite de bénéfices provenant de brevets et de droits comparables (*patent box*) » des Brochures fiscales.

---

l'AFC « Preuve de la justification commerciale des charges dans le cadre d'affaires étranger-étranger » du 13 juillet 2020.

5.1.1.4.1.1 Droits éligibles

Concernant la *patent box*, les droits suivants sont éligibles (art. 24*a* LHID) :

- les brevets au titre de la Convention sur le brevet européen du 5 octobre 1973 désignant la Suisse ;
- les brevets selon la Loi fédérale sur les brevets d'invention du 25 juin 1954 (LBI) ;
- des certificats de protection supplémentaires conformément à la LBI ;
- les topographies, selon la Loi fédérale sur la protection des topographies de produits semi-conducteurs du 9 octobre 1992 (LTo) ;
- les variétés végétales protégées en vertu de la Loi fédérale sur la protection des obtentions végétales du 20 mars 1975 ;
- les documents protégés par la Loi fédérale sur les médicaments et les dispositifs médicaux du 15 décembre 2000 (LPTh) ;
- les rapports pour lesquels il existe une protection sur la base des dispositions d'application de la Loi fédérale sur l'agriculture du 29 avril 1998 (LAgr) ;
- les droits étrangers correspondants.

5.1.1.4.1.2 Entrée dans la *patent box*

Lors de l'entrée dans la *patent box*, les dépenses de R&D engagées au cours des dix dernières années sont ajoutées au bénéfice net imposable (art. 24*b* al. 3 LHID), à condition qu'elles aient été prises en compte en Suisse. Cela garantit que les dépenses de R&D sont traitées de la même manière que les revenus des brevets et droits similaires. Les cantons peuvent assurer cette imposition par d'autres moyens.

5.1.1.4.1.3 Calcul du bénéfice net

Seuls les bénéfices attribuables aux brevets et aux droits similaires sont éligibles à la *patent box*. Il peut s'agir, par ex., de droits de licence ou de bénéfices provenant de la vente de brevets et de droits comparables. Il est également possible que le bénéfice des brevets et droits comparables soit caché dans le bénéfice d'un produit. Dans ce cas, le bénéfice attribuable aux brevets et aux droits comparables doit être séparé du bénéfice restant du produit.

Avec la méthode résiduelle, c'est le bénéfice du produit ou – si celui-ci ne peut être déterminé – le bénéfice total d'une entreprise qui constitue le point de départ. Selon cette méthode, toutes les parties du bénéfice qui ne sont pas liées aux brevets et aux droits comparables sont retirées de la *patent box*. Ce bénéfice retiré s'augmente en outre de 6 % de l'ensemble des coûts attribués à ces produits ainsi que la rémunération de la marque. Le bénéfice retiré est imposé selon la méthode ordinaire. Le bénéfice restant représente le bénéfice de la *patent box* et est imposé sur une base privilégiée dans le rapport entre les dépenses de R&D éligibles et les dépenses totales de R&D (approche dite du lien modifié).

5.1.1.4.2 Prise en compte des réserves latentes au début et à la fin de l'assujetissement en Suisse

Les commentaires suivants s'appliquent tant au niveau fédéral que cantonal (art. 61*a* et art. 61*b* LIFD ainsi que les art. 24*c* et 24*d* LHID).

Les entreprises ont régulièrement des **réserves latentes**. Celles-ci résultent soit d'une sous-évaluation des actifs, soit d'une surévaluation des passifs dans le bilan. Elles peuvent survenir de manière inévitable, en raison des règles d'évaluation maximale des actifs en vertu du droit commercial, ou arbitrairement, en raison d'une dépréciation excessive ou de dispositions autorisées par le droit commercial. En cas de réalisation, par ex. par la vente du bien concerné, elles représentent un bénéfice imposable.[30]

Du point de vue du système fiscal, il est correct de n'imposer intégralement que les revenus qui sont attribuables à la partie de la plus-value qui s'est produite pendant la **période d'assujettissement à l'impôt en Suisse**. D'autre part, l'imposition doit être inférieure ou non applicable si l'augmentation de la valeur est imputable à une période d'imposition privilégiée ou à l'absence d'obligation fiscale.

Avec l'entrée en vigueur de l'art. 61*a* LIFD et de l'art. 24*c* LHID, les personnes morales peuvent faire apparaître les réserves latentes – sans qu'elles ne soient soumises à l'impôt – dans le bilan fiscal en augmentant la valeur fiscale des bénéfices des actifs correspondants au moment où l'obligation fiscale en Suisse commence. L'art. 61*b* LIFD et l'art. 24*d* LHID reflètent la situation à la fin de l'obligation fiscale. Ces dispositions légales ont pour but d'assurer l'imposition des réserves latentes constituées pendant la période d'assujettissement à l'impôt et, inversement, l'exonération de la valeur ajoutée qui a été créée pendant une période d'exonération (exonération subjective ou objective selon l'art. 56 LIFD) ou dans le cadre d'un assujettissement à l'impôt à l'étranger. Dans le cas des virements transfrontaliers, ces dispositions s'appliquent indépendamment de toute imposition à la sortie à l'étranger et indépendamment de toute prise en compte de l'imposition à la sortie suisse par le pays étranger. Le terme "étranger" désigne aussi bien les pays avec lesquels la Suisse a conclu une convention de double imposition (CDI) que ceux qui n'en ont pas.

---

30 Dans le cadre de la fiscalité minimale de l'OCDE, une réévaluation purement fiscale des réserves latentes peut donner lieu à un impôt complémentaire.

Le tableau suivant donne un aperçu des faits ainsi que des conditions régissant le traitement des réserves latentes.

	Début de l'assujetissement	Fin de l'assujetissement
Faits	- transfert de biens, d'entreprises ou de fonctions de l'étranger vers une entreprise ou un établissement national ; - fin de l'exonération fiscale selon l'art. 56 LIFD ; - transfert du siège social ou de l'administration effective en Suisse.	- délocalisation de biens, d'entreprises ou de fonctions du pays vers une entreprise étrangère ou vers un établissement étranger ; - passage à une exonération fiscale selon l'art. 56 LIFD ; - transfert du siège social ou de l'administration effective à l'étranger.
Exigences subjectives	- sociétés de capitaux ou coopératives.	- sociétés de capitaux ou coopératives.
Exigences objectives	- l'entreprise dans son ensemble ; - les exploitations et les parties d'exploitation ; - les actifs ; - la déclaration des réserves latentes sur les participations qualifiées bénéficiant de la réduction pour participation aux gains en capital est exclue (art. 69 let a et b LIFD).	- l'entreprise dans son ensemble ; - les exploitations et les parties d'exploitations ; - les actifs.

5.1.2 Frais

5.1.2.1 Charges justifiées par l'usage commercial

Les lois fiscales ne définissent pas exactement ce que sont les charges justifiées par l'usage commercial. On pourrait les définir comme l'ensemble des dépenses directement liées à la réalisation du bénéfice et qui sont raisonnables d'un point de vue commercial, c'est-à-dire qui semblent justifiables du point de vue de l'économie de l'entreprise.

Les charges justifiées par l'usage commercial peuvent comprendre par ex. des dépenses nécessaires à l'entretien de l'appareil de production (machines, mobilier, immobilisations, etc.), celles relatives à la gestion, à l'acquisition des matières à transformer ou des marchandises commerciales, les intérêts dus pour le capital étranger ainsi que les amortissements, les corrections de valeur et provisions justifiés par l'usage commercial.

Elles englobent également les dépenses dites de personnel, qui se composent essentiellement des salaires et traitements, indemnités de frais, prestations sociales et autres dépenses analogues, versés aux collaborateurs, ainsi que les cotisations AVS/AI/APG/AC et assurance-accident obligatoire versées en vertu de la législation fédérale.

Les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles du personnel de l'entreprise, frais de reconversion compris, sont également admis au titre de charges justifiées par l'usage commercial. Ces frais ne constituent pas des avantages appréciables en argent pour l'employé (art. 59 al. 1 let. e et art. 17 al. 1bis LIFD, ainsi que les art. 25 al. 1 let. e et art. 7 al 1 LHID).
Selon la Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP),https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19820152/index.html il en va de même des contributions versées à des institutions de prévoyance professionnelle (2ème pilier).
Les législations fédérale et cantonales sont identiques sur ce point.

Les amortissements et les provisions constituent deux types particuliers de frais généraux. Ils sont présentés ci-après.

5.1.2.1.1 Amortissements

On entend par amortissement la réduction de la valeur comptable d'un actif au détriment du compte de résultat. Tant à l'échelon fédéral que dans toutes les lois cantonales, les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou qu'ils apparaissent dans une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO dans un plan spécial d'amortissements (art. 62 al. 1 LIFD et art. 24 al. 4 LHID, en relation avec art. 10 al. 1 let. a LHID).

Au niveau fédéral, les amortissements sont en général calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments (art. 62 al. 2 LIFD).

Les **méthodes d'amortissement** suivantes peuvent être appliquées :

- l'amortissement sur la **valeur comptable** se calcule sur le montant résiduel obtenu en déduisant de la valeur d'acquisition initiale les amortissements fiscalement admis des années antérieures ;
- l'amortissement autorisé sur la **valeur d'acquisition** se calcule toujours sur la valeur d'acquisition initiale.

En cas de réévaluation, d'aliénation ou de réalisation d'un bien ayant subi des amortissements, la différence entre son prix de vente et sa valeur comptable résiduelle constitue – pour autant qu'elle soit positive – un bénéfice imposable.

Les **taux d'amortissement annuels**[31] varient selon le genre et la nature de la valeur immobilisée. Les taux normaux varient entre 1,5 % (séries de maisons d'habitation de sociétés immobilières) et 45 % (par ex. outillage pour machines, vaisselle et linge d'hôtel et de restaurant) sur la valeur comptable. En cas d'amortissement sur la valeur d'acquisition, les taux doivent être réduits de moitié. Des taux d'amortissement spéciaux, allant jusqu'à 50 % de la valeur d'acquisition sont cependant accordés dans certains cas, par ex. sur les nouvelles installations qui, pour des raisons particulières (production de matériel de guerre, etc.), ne sont vraisemblablement utilisables que pendant une période très courte.

[31] Pour de plus amples détails, voir les diverses notices A 1995 resp. A 2001 de l'AFC contenant les taux d'amortissement actuellement en vigueur.

Il existe en outre des prescriptions particulières en matière d'amortissement sur les exploitations agricoles et sylvicoles, les entreprises électriques, les téléphériques, les bateaux et les entreprises de navigation ainsi que sur les stocks de marchandises et les stocks obligatoires.

La plupart des législations cantonales ont largement repris les règles et taux d'amortissement prévus par la LIFD.

Quelques cantons prévoient d'autres types d'amortissement :

- amortissement immédiat de 20 % possible sur tous les biens mobiliers d'usage courant qu'il faut remplacer régulièrement : BS ainsi que, mais partiellement, aussi sur des investissements à long terme ayant une forte valeur résiduelle : ZH et AG ;
- amortissement immédiat sur certains biens économiques nouvellement acquis et inscrits aux immobilisations corporelles meubles, pour autant qu'il ne diminue pas substantiellement le bénéfice net par rapport à celui des années précédentes : BE ;
- amortissements immédiats, amortissements en une fois et amortissement extraordinaire des bâtiments neufs utilisés à des fins commerciales : LU ;
- amortissement immédiat à CHF 1 possible pour les droits immatériels ainsi que sur le mobilier commercial et le matériel de bureau au cours de l'année d'acquisition ou des années suivantes : UR et SZ ;
- des amortissements immédiats à CHF 1 sont possibles sur des biens mobiliers au taux normal d'amortissement de plus de 24 % : OW ;
- amortissements immédiats et amortissements en une fois sont admis : NW ;
- amortissements immédiats à CHF 1 sont possibles l'année d'acquisition sur des biens immobilisés de l'exploitation (hors participations, titres et droits de propriété intellectuelle) : ZG ;
- les amortissements en une fois avec une surtaxe déterminée pour les amortissements excédentaires dans l'année d'acquisition sont possibles pour des biens déterminés : SH ;
- les amortissements immédiats sont admis sur les bâtiments de l'actif immobilisé nécessaire à l'exploitation avec affectation spéciale choisie, ainsi que sur les biens mobiliers de l'actif immobilisé à remplacer en permanence et susceptibles d'être dépréciés : AR ;
- les amortissements en une fois avec une surtaxe déterminée pour les amortissements excédentaires : SG ;
- les amortissements immédiats relatifs aux entreprises commerciales sont admis comme suit : les valeurs immatérielles et objets mobiliers tels que meubles, véhicules, équipements informatiques, installations de fabrication et d'entreposage, etc. 100 % ; bâtiments industriels, locaux de stockage, constructions industrielles tels que ateliers, garages, serres, etc. 60 % ; établissements de la restauration et de l'hôtellerie ainsi que les maisons du personnel 40 % : GR ;
- les amortissements accélérés : un taux d'amortissement double est applicable aux nouveaux investissements effectués au cours de la période fiscale : TI ;
- sur demande expresse à l'administration, un amortissement immédiat (de 30 % au maximum) peut être accordé sur des nouveaux immeubles, des investissements d'expansion d'immeubles existant ainsi que sur des machines acquises en relation avec ces dépenses. Les immeubles doivent être affectés à la propre exploitation d'entreprises industrielles ou commerciales. Cette

possibilité n'est octoyée qu'en cas d'arrivée d'une nouvelle entreprise dans le canton, l'accroissement notable des moyens de productions ou de déplacement de l'activité d'une entreprise à l'intérieur du canton : VD ;

- en plus des amortissements ordinaires, un amortissement immédiat de 100 % est possible pour les nouveaux investissements. Pour les immeubles, le taux d'amortissement immédiat correspond au double du taux d'amortissement ordinaire. L'amortissement immédiat n'est possible que pour la période fiscale pendant laquelle l'investissement a été fait : VS ;
- les nouvelles installations qui, pour des raisons particulières, auront une durée de vie très courte ou qui sont affectées à l'application de nouvelles technologies ou à la fabrication de nouveaux produits, ainsi que les investissements effectués dans les immeubles industriels, peuvent être amortis de manière accélérée : JU.

Ces procédés particuliers peuvent également être appliqués pour l'IFD.

Les bénéfices obtenus lors de la réalisation de valeurs immobilisées peuvent également être utilisés pour le remplacement d'éléments de l'actif (remploi).

Pour la publication des réserves latentes au début et à la fin de l'obligation fiscale, voir l'art. 61*a* LIFD et l'art. 24*c* LHID, ainsi que l'art. 61*b* LIFD et l'art. 24*d* LHID, en vigueur depuis 1er janvier 2020 *(voir chiffre 5.1.1.4.2).*

5.1.2.1.2 Provisions

Les amortissements et les provisions ont ceci en commun qu'ils chargent le compte de pertes et profits sans qu'il y ait de mouvement de fonds.
Toutefois, les amortissements sont destinés à compenser les dépréciations subies par la fortune commerciale alors que les provisions ont pour but de parer à des **risques de pertes menaçantes**. C'est dans ce sens que l'on comprend en général les « provisions » comme étant des engagements qui ne sont pas encore déterminés quant à leur importance et leur échéance. Contrairement aux amortissements, elles doivent être reprises si l'obligation ne se matérialise pas.

Les provisions font partie des capitaux étrangers et sont à distinguer des corrections de valeur. Ces dernières permettent de réduire la valeur comptable des actifs en raison d'une dépréciation déjà intervenue ou de pertes de patrimoine attendues, afin de respecter les règles d'évaluation. Les lois fiscales affectent généralement les corrections de valeur (ou les risques de pertes sur les actifs immobilisés et circulants) aux provisions.

Pour les provisions et les corrections de valeur, on applique le même principe que pour les amortissements, à savoir qu'elles doivent être ajoutées au bénéfice net imposable dans la mesure où elles ne sont pas justifiées par l'usage commercial. Les provisions sont justifiées sur le plan commercial lorsque les risques de perte qu'elles sont destinées à compenser existent déjà à la date de clôture du bilan, mais pas lorsqu'elles sont constituées uniquement en prévision de risques susceptibles de survenir à l'avenir.

En matière d'IFD, des provisions peuvent être constituées pour (art. 63 LIFD) :

- les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé ;
- les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs ;

- les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice ;
- les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice imposable, mais au total jusqu'à CHF 1 million au maximum.

Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable (art. 63 al. 2 LIFD).

Les législations cantonales sont semblables (art. 24 al. 4 LHID en relation avec l'art. 10 al. 1 let. b LHID).

La plupart des cantons admettent également la constitution de provisions pour des futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers. Contrairement à l'IFD, la plupart de ces cantons traitent ces postes comme des réserves car il ne s'agit pas là de véritables provisions au sens du droit fiscal.

Les cantons accordent des provisions (ou réserves) par ex. pour :

- les **mandats de recherche et de développement confiés à des tiers** sont accordées dans certaines limites :
  - jusqu'à concurrence de 10 % du bénéfice imposable, mais au maximum jusqu'à CHF 1 million (comme l'IFD) : ZH, LU, UR, SZ, NW, GL, ZG, FR, SO, AR, AI, SG, TG, TI, VD, VS, et JU ; de même que GR et NE, mais uniquement pour des projets concrets ;
    en outre SH, mais également pour les mandats internes ; ainsi que OW et AG, également pour les projets internes de recherche et de développement prouvés ;
  - jusqu'à concurrence de 10 % du bénéfice imposable, mais au maximum jusqu'à CHF 5 millions : BS ;
  - jusqu'à concurrence de 10 % du bénéfice imposable annuel, mais les provisions cumulées au fil des années ne doivent pas excéder le 20 % du capital propre : BE ;
  - jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice imposable, mais le montant annuel ne peut pas excéder le 1/3 de la somme totale consacrée à la recherche au cours des cinq dernières années : BL ;
- la **restructuration de l'entreprise** sont également admises :
  - de manière illimitée : BL ;
  - la décision est prise de cas en cas : SG et TG ;
  - jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice imposable pendant quatre ans au maximum, mais uniquement dans la mesure où la restructuration s'avère économiquement nécessaire et pour autant que les mesures à cet égard aient déjà été mises en œuvre : BE ;
- **cause de remploi** sont admises :
  - en règle générale pendant deux ans au maximum : BE, LU, SZ, BS, BL, GR, TG et NE ;
  - en général dans les deux ans ou plus en cas de situation particulière : GE ;
  - en règle générale pendant trois ans au maximum : AR, SG et AG ;
  - en règle générale pendant deux à quatre ans : UR ;
  - pendant cinq ans au maximum : SH ;
  - dans un délai raisonnable : ZH, OW, NW, GL, ZG, SO, AI, FR, TI, VD, VS et JU ;
- la **prise de mesures de protection de l'environnement** :

- jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice net et pendant quatre ans au maximum, dans le cadre de la législation sur la protection de l'environnement : BE ;
- jusqu'à concurrence de 75 % du volume d'investissements. La création de telles provisions doit être si possible répartie sur deux à trois ans : SG.

5.1.2.1.3 Impôts

Contrairement au principe établi pour les personnes physiques, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives peuvent **déduire de leur bénéfice net** la totalité des impôts fédéraux, cantonaux et communaux comptabilisés pendant la période de calcul, – et considérées comme charges justifiées par l'usage commercial – qu'il s'agisse d'impôts directs ou indirects (art. 59 al. 1 let. a LIFD et art. 25 al. 1 let. a LHID.[32]

En revanche, les **amendes fiscales** (résultant par ex. de violation des obligations de procédure, de soustraction d'impôt consommée, de tentative de soustraction, de dissimulation ou de distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire, d'usage de faux et de détournement de l'impôt à la source) ne sont **pas déductibles**.

5.1.2.1.4 Libéralités à des institutions de prévoyance

Les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise constituent également des charges justifiées par l'usage commercial, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue (art. 59 al. 1 let. b LIFD et art. 25 al. 1 let. b LHID).

5.1.2.1.5 Libéralités à des institutions poursuivant des buts d'intérêt public ou d'utilité publique

Tant au niveau fédéral que cantonal, les **versements bénévoles** ou **dons en espèces** et sous forme d'autres valeurs patrimoniales à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées des impôts en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements, sont également **déductibles** dans une certaine mesure (art. 59 al. 1 let. c LIFD et art. 25 al. 1 let. c LHID).

Remarque

Les art. 56 let. g LIFD et art. 23 al. 1 let. f LHID précisent que des buts économiques ne peuvent en principe pas être considérés comme étant d'intérêt public. En revanche, l'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées.

En matière d'IFD, la déduction pour libéralités à des institutions d'utilité publique est plafonnée à concurrence de **20 %** du bénéfice net.

---

[32] A l'exception toutefois des impôts complémentaires prélevés dans le cadre de l'imposition minimale de l'OCDE qui ne peuvent pas être déduits.

Au niveau des cantons, les modalités de déduction de ces libéralités présentent en revanche d'assez grosses divergences quant au plafonnement de la déduction. Cela d'autant plus que la LHID ne fixe aucun pourcentage maximum et que celui-ci demeure de la seule compétence des cantons.

Seul le canton de BL admet la **déduction intégrale** des sommes affectées à des buts de pure utilité publique. Les autres cantons se montrent cependant plus restrictifs. La déduction de telles libéralités n'est en effet admise que jusqu'à concurrence d'un certain pourcentage sur le bénéfice net imposable[33] :

- **20 %** : ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS et GE ;
- **10 %** : NE et JU.

Remarque

Pour ce qui est des listes cantonales des personnes morales domiciliées en Suisse qui sont exonérées de l'assujettissement en matière d'IFD en raison de leur but public ou exclusivement d'utilité publique, voir la remarque au chiffre 3.3.

Dans quelques cantons (ZH, BE, LU, FR, SO, BS, BL, AI, SG, GR, AG[34], VD et GE) les **libéralités à certains partis politiques** font également partie des charges justifiées par l'usage commercial.[35]

5.1.2.1.6 Ristournes et rabais

Tant pour l'IFD que dans tous les cantons, les rabais, escomptes, bonifications et ristournes qui ont été accordés sur la contre-valeur de livraisons et de prestations ainsi que les parts de bénéfices des compagnies d'assurances destinées à être réparties entre les assurés, sont considérés comme étant des charges justifiées par l'usage commercial et sont donc entièrement déductibles du bénéfice (art. 59 al. 1 let. d LIFD et art. 25 al. 1 let. d LHID).

5.1.2.1.7 Sanctions sans caractère pénal visant à réduire le bénéfice

En matière d'IFD et dans tous les cantons, les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles n'ont pas de caractère pénal, sont considérées comme des charges justifiées par l'usage commercial et sont donc déductibles du bénéfice (art. 59 al. 1 let. f LIFD et art. 25 al. 1 let. f LHID).

5.1.2.2 Compensation des pertes

Tant en matière d'IFD que dans tous les cantons, **les pertes des sept exercices qui précèdent la période fiscale**[36] **peuvent être déduites** du bénéfice net, à condition qu'elles n'aient pas pu être

---

33 Dans les cantons d'OW et AI, il s'agit de 20 % du bénéfice net prouvé.

34 En cas de libéralités à des partis politiques exonérés d'impôt, la déduction est limitée à CHF 10'000.

35 Dans les cantons de ZH, BE, AI, SG, GR, VD et GE les libéralités ne sont, en revanche, admises que dans la mesure où elles ont un impact publicitaire (« parrainage politique »).

36 Le 27 novembre 2024, le Conseil fédéral a adopté le message sur la prolongation du délai de compensation des pertes de sept à dix ans. Le délai référendaire expire le 17 avril 2026. Au moment de la publication, la date d'entrée en vigueur de la Loi fédérale sur la prolongation du délai de compensation des pertes du 19 décembre 2025 n'est pas encore fixée.

prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années (art. 67 al. 1 LIFD et art. 25 al. 2 LHID). C'est ce que l'on appelle le **report des pertes**. En plus de cette norme générale de compensation des pertes, les dispositions relatives à la limitation de la réduction fiscale doivent maintenant être respectées *(cf. chiffre 5.1.2.6).*

Exemple

Report des pertes pour la période fiscale 2025 (en CHF)

Périodes antérieures							**Période fiscale**
2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	**2025**
- 100	-100	- 150	- 50	- 100	- 25	- 25	**+ 400**

Pour 2025, le bénéfice imposable se monte à -150 (- 550 + 400), c.-à-d. à 0. Les pertes des années 2018 à 2021 sont ainsi compensées.

Report des pertes pour la période fiscale 2026 (en CHF)

Périodes antérieures							**Période fiscale**
2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	**2026**
- 100	- 150	- 50	- 100	- 25	- 25	+ 400	**+ 500**

Pour 2026, le bénéfice imposable sera par conséquent de 350 (-150 + 500). Les pertes des années 2022 à 2024 qui n'ont pas encore été compensées, peuvent être compensées.

Pour ce qui est des notions de « période de calcul » et de « période fiscale » cf. chiffre *6.*

Remarque

Dans les cantons de ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL et TI (selon la pratique), les pertes de l'exercice commercial en cours et des sept exercices précédents peuvent également être compensées avec les éventuels gains immobiliers.

Selon la jurisprudence du TF sur l'interdiction de la double imposition intercantonale, les entreprises qui vendent des biens immobiliers situés en dehors de leur canton peuvent compenser les pertes financières (y compris les pertes antérieures reportées) avec les gains immobiliers hors canton.[37]

En ce qui concerne la compensation des pertes ressortant d'un bilan déficitaire et qui sont éliminées dans le cadre d'un **assainissement**, les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du bénéfice peuvent également être défalquées des prestations destinées à équilibrer un bilan déficitaire (art. 67 al. 2 LIFD et art. 25 al. 3 LHID). Il y a ainsi une compensation des pertes qui n'est pas limitée dans le temps.

5.1.2.3 Intérêts passifs

Sous la dénomination « intérêts passifs » (**intérêts des dettes commerciales**), on comprend les diverses obligations de servir des intérêts à des tiers, par ex. du fait d'une dette contractée – qu'elle soit spécifique, provisoire ou à long terme –, ou alors de manière plus générale, en raison tout simplement

[37] Voir notamment ATF 132 I 220, 139 II 373,140 I 141.

du capital étranger figurant au passif du bilan et donnant lieu à des charges d'intérêts comptabilisées au compte de pertes et profits.

A titre d'exemple, il peut notamment s'agir des intérêts qui sont :

- dus sur un compte postal ou bancaire (compte-courant de l'entreprise par ex.) qui présente un solde négatif ;
- à verser en raison d'un emprunt contracté auprès d'une banque ou d'un institut financier pour une période limitée dans le temps ;
- découlant d'une avance en trésorerie accordée par une banque ;
- résultant d'un emprunt obligataire ;
- découlant d'une dette quelconque auprès d'un tiers ;
- à verser en raison d'un emprunt garanti au moyen d'un gage immobilier, d'une hypothèque (intérêts hypothécaires), ou par des titres fournis en nantissement (crédit lombard).

En règle générale, les personnes morales peuvent déduire intégralement leurs intérêts passifs, pour autant bien entendu qu'ils apparaissent dans leur comptabilité et qu'ils ne proviennent pas de capital propre dissimulé (*cf. chiffre 5.3.2*).

5.1.2.4 Déduction supplémentaire des frais de recherche et de développement

Les cantons peuvent prévoir une déduction supplémentaire (super déduction) de la base d'imposition de l'impôt cantonal sur le revenu pour les dépenses de R&D effectuées en Suisse (art. 10*a* et art. 25*a* LHID). Aucune déduction supplémentaire n'est prévue au niveau fédéral.

L'art. 25*a* LHID contient les dispositions suivantes :

- les cantons peuvent accorder une déduction supplémentaire de 50 % au maximum sur les dépenses de R&D. Les dépenses admissibles comprennent à la fois les dépenses pour les travaux de R&D effectués en interne et pour la recherche sous mandat (sociétés du groupe et tiers) en Suisse ;
- la définition du terme R&D correspond à celle de la Loi fédérale sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation du 14 décembre 2012 (LERI). Outre la recherche fondamentale, cela comprend également la recherche orientée vers les applications et l'innovation fondée sur la science ;
- les frais de personnel directement imputables sont déterminants ;
- le supplément de 35 % compense de manière forfaitaire les autres dépenses de R&D (par ex., les charges de biens et services) ;
- la déduction supplémentaire de R&D faites par l'entreprise elle-même ne peut pas être plus élevée que les charges totales de cette même entreprise ;
- outre les activités de R&D réalisées par l'entreprise elle-même, les dépenses par des tiers qui effectuent des activités de R&D sur mandat de l'entreprise sont également éligibles pour la déduction supplémentaire. La limitation à 80 % vise à garantir qu'aucune déduction supplémentaire ne soit effectuée sur la marge bénéficiaire facturée ou sur d'autres dépenses engagées dans le

cadre du mandat. Cette approche vise à une égalité de traitement entre la propre R&D et la recherche sur mandat ;

- afin d'éviter que la déduction supplémentaire de R&D soit accordée deux fois – ou, dans le cas d'autres sous-traitants, à la fois par le client et par le contractant, – le droit à la déduction est généralement octroyé au client ;
- en ce qui concerne les relations transfrontalières, le texte juridique indique que les activités de R&D doivent être menées en Suisse. Il n'y a aucune restriction dans la formulation de la loi selon laquelle le client doit être domicilié en Suisse pour les commandes d'activités de R&D à des sociétés suisses. Cela signifie que la déduction supplémentaire est également possible pour les entreprises suisses qui effectuent des recherches sous mandat pour des entreprises étrangères.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt sur le bénéfice – Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement » des Brochures fiscales.

5.1.2.5 Déduction en relation avec l'autofinancement

Le **droit cantonal sur l'impôt sur le bénéfice** permet (art. 25*a*bis LHID) de déduire les intérêts du capital propre. Cette possibilité est soumise à la condition que dans le chef-lieu du canton, le taux cumulé de l'impôt du canton, de la commune et d'éventuelles autres corporations publiques atteigne au moins 13,5 % sur l'ensemble du barème.
Combiné avec le taux de l'IFD de **8,5 %**, cela correspond à un taux d'imposition global de **22 %** sur le plan fédéral, cantonal et communal.
Comme l'impôt peut toutefois être déduit de la base imposable, la charge fiscale effective est inférieure à ce taux et s'élève à **18,03 %**. Si un canton remplit ces conditions et introduit la mesure, les sociétés assujetties dans le canton sont libres de demander la déduction pour autofinancement. **Aucune déduction** de ce type n'est accordée pour l'**IFD** et jusqu'à présent seul le canton de ZH applique cette déduction.
La déduction ne doit être effectuée que sur le montant du capital propre qui dépasse un niveau moyen approprié d'autofinancement. À cette fin, les capitaux propres sont divisés en deux composantes, à savoir **le capital propre de base** et **le capital propre de sécurité**.

Le capital propre de base d'une entreprise sont les capitaux propres dont une entreprise a besoin pour ses activités commerciales à long terme. Le calcul du capital de base est basé sur les valeurs moyennes des différents actifs aux valeurs de l'impôt sur le bénéfice pendant la période fiscale.

La partie des fonds propres qui dépasse, le cas échéant, le montant des fonds propres de base est considérée comme le capital propre de garantie. Une déduction des intérêts notionnels est accordée sur le capital propre de sécurité. La déduction est donc uniquement destinée à bénéficier d'un autofinancement supérieur à la moyenne, c'est-à-dire d'un capital propre de sécurité qui est défini comme approprié sur la base des risques des actifs.

La limitation de la déduction au capital propre de sécurité repose sur l'idée de base selon laquelle les capitaux propres et les fonds étrangers ne doivent être traités de manière égale à des fins fiscales que dans la mesure où ils sont effectivement des sources de financement interchangeables. Par conséquent, le capital propre de base d'une société qui est indispensable à des fins commerciales ne peut pas être déduit.

Le législateur a déterminé le rendement des obligations fédérales à dix ans comme taux d'intérêt notionnel. Une exception à cette règle s'applique aux créances de toute nature avec des proches. Le capital propre de sécurité attribuable à ces créances doit porter intérêt à un taux qui correspondrait à un taux d'intérêt appliqué aux tiers.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt sur le bénéfice – Déduction pour autofinancement » des Brochures fiscales.

5.1.2.6 Limitation de la réduction fiscale

La limitation de la réduction fiscale (art. 25*b* LHID) restreint l'effet de la *patent box* (art. 24*b* al. 1 et 2 LHID), de la déduction supplémentaire pour les frais de R&D (art. 25*a* LHID), de la déduction pour l'autofinancement (art. 25*a*bis LHID) et, le cas échéant, également des annulations des réserves latentes qui ont été annoncées sans effet fiscal (art. 78*g* al. 3 LHID), en imposant au moins 30 % du bénéfice net imposable qui aurait été réalisé sans ces dispositions spéciales. Le revenu net des anticipations ne rentre pas dans ce calcul car il est indirectement exclu via la déduction pour participations. En outre, aucune perte ne peut résulter de ces règlements spéciaux.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt sur le bénéfice – Limitation de la réduction fiscale » des Brochures fiscales.

Remarque

En cas de ***restructuration*** *– notamment en cas de fusion, de scission ou de transformation – les réserves latentes d'une personne morale ne sont, sous certaines conditions, pas imposées, pour autant que l'assujettissement à l'impôt en Suisse soit maintenu et que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice soient reprises (art. 61 LIFD et art. 24 al. 3-3quinquies LHID).*[38]

5.1.2.7 Bénéfices des personnes morales poursuivant des buts idéaux

Les personnes morales poursuivant des **buts de service public ou d'utilité publique** ou des buts **cultuels** à l'échelle de la Suisse et affectent leur bénéfice (ou aussi leur capital dans le cadre de l'impôt cantonal) exclusivement et de façon irrévocable à ces buts peuvent être exonérés totalement ou partiellement de l'IFD, des impôts cantonaux et des impôts communaux. Une activité uniquement utile ou relevant d'un but idéal ne justifie cependant pas une telle **exonération fiscale subjective** (voir *chiffre 3.3.1*).

Depuis 2018, les bénéfices de toutes les personnes morales qui poursuivent des buts idéaux ne seront pas imposables pour autant qu'ils ne dépassent pas CHF 20'000 (IFD) ou un seuil fixé par le droit cantonal (impôts cantonaux ou communaux) et qu'ils sont exclusivement et irrévocablement dédiés à ces buts (art. 66*a* LIFD et art. 26*a* LHID). Il s'agit d'une **exonération fiscale objective**. Un but non matériel au sens de cette disposition peut également – par ex. dans le cas d'un club de sport – être égoïste (au lieu d'être sans but lucratif).

---

38 Voir à ce sujet la circulaire n°5a de l'AFC « Restructurations » du 1er février 2022 (y compris la prise en compte des adaptations découlant notamment de Loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements du 23 mars 2007 [Réforme de l'imposition des entreprises II] et la RFFA du 28 septembre 2018 ainsi que de la jurisprudence pertinente du TF rendue depuis la circulaire n°5 de l'AFC « Restructurations » du 1er juin 2004 et des adaptations de la pratique de l'AFC).

Pour un aperçu de l'imposition des personnes morales poursuivant des buts idéaux dans les cantons, se référer au tableau « Personnes morales poursuivant des buts idéaux – Limite d'imposition et montant exonéré du bénéfice imposable et du capital propre imposable » des Brochures fiscales.

5.2 Réduction pour participations

Afin d'éviter le phénomène de l'imposition en cascade – qui se produirait si la société détenant une participation dans une autre société (société de capitaux ou société coopérative) devait également être imposée sur les bénéfices distribués par cette dernière –, des règles spéciales s'appliquent aux rendements de participation, entraînant un **impôt réduit sur le bénéfice** et parfois également un **impôt réduit sur le capital**.

5.2.1 Impôt sur le bénéfice

Tant au niveau fédéral que dans tous les cantons, les sociétés qui encaissent des dividendes peuvent demander une réduction de leur impôt sur le bénéfice sous la forme d'une **réduction pour participations**.

Les art. 69 LIFD et art. 28 al. 1 LHID prévoient que pour une société de capitaux ou une société coopérative qui :

- possède 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ; ou
- participe pour 10 % au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société ; ou
- détient des droits de participation d'une valeur vénale de CHF 1 mio. au moins,

l'**impôt sur le bénéfice** est **réduit** proportionnellement au rapport existant entre le rendement net de ces participations et le bénéfice net total.

Cette mesure vise en fait à combattre l'imposition économique multiple, par ex. de la société fille à la société mère et, enfin, à l'actionnaire.

Exemple

Une S.A. boucle ses comptes avec un bénéfice net de CHF 1'300'000. Le rendement brut des dividendes et autres participations provenant de la société-fille se monte à CHF 400'000. Le rendement net des participations se calcule de la manière suivante (montants en CHF) :

Rendement brut des participations :	*400'000*
5 % de frais administratifs :	*- 20'000 (= 400'000 x 5 %)*
Frais de financement :	*- 80'000*
Rendement net des participations :	*300'000*

L'impôt qui serait normalement dû sur ce bénéfice de CHF 1'300'000 sera alors diminué de la réduction pour participation, qui se monte à :

$$\frac{\text{Rend. net x 100}}{\text{Bénéfice net}} = \frac{\text{300'000 x 100}}{\text{1'300'000}} = \text{23,08 \%}$$

Calcul de l'IFD

IFD sur le bénéfice net :	*1'300'000 x 8.5 % = 110'500*
Diminution à cause de la réduction pour participations :	*110'500 x 23.08 % = 25'503*
IFD après réduction pour participations :	*84'997*

Aucune déduction pour participation ne peut être demandée sur les gains de plus-value (art. 70 al. 2 LIFD) ou les dividendes en nature (art. 70 al. 3 LIFD).
Pour de plus amples informations concernant la réduction pour participations, voir la circulaire nº 27 de l'AFC du 17 décembre 2009 « Réduction d'impôt sur les rendements de participations à des sociétés de capitaux et sociétés coopératives ».

En matière d'IFD, la réduction d'impôt sur les rendements de participations a été étendue aux bénéfices en capital réalisés lors de la vente de participations déterminantes ainsi qu'au produit de la vente de droits de souscriptions y relatifs, lesquels font dorénavant également partie des revenus de participations (art. 70 al. 1 LIFD).

Pour que ces bénéfices en capital entrent dans le calcul de la réduction pour participations, les trois conditions cumulatives suivantes doivent être réunies (art. 70 al. 4 LIFD) :

- le produit de l'aliénation est supérieur au coût d'investissement ; et
- la participation aliénée est égale à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social de l'autre société, ou la société a un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société ; et
- la participation en question a été détenue pendant un an au moins par la société de capitaux ou par la société coopérative.

Quant aux pertes réalisées sur l'aliénation de participations, elles restent déductibles du bénéfice imposable.

Toutes les législations cantonales contiennent des dispositions analogues à celles de la LIFD concernant la réduction pour participations, y compris la possibilité d'étendre la réduction d'impôt aux bénéfices en capital provenant de la vente de participations déterminantes et au produit de la vente de droits de souscription y relatifs (art. 28 al. 1 et 1bis LHID).

5.2.2 Impôt sur le capital

Toutes les lois cantonales (à l'exception de celle du canton d'Uri, qui ne concerne que les communes) prévoient un impôt sur le capital. Conformément à la LHID, les cantons peuvent imposer à un taux réduit les fonds propres attribuables aux participations, aux brevets et aux droits similaires, ainsi que les prêts accordés à des sociétés du groupe.

Certains d'entre eux accordent des réductions sur l'impôt sur le capital dans la proportion existant entre l'actif constitué par les participations et l'actif brut total. Cet allégement est toutefois lié à la condition que les participations se montent au minimum à 10 % ou à CHF 1 million : SG et GR :

- idem, mais les 10 % peuvent provenir également des bénéfices et des réserves de l'autre société : AG ;

- dito, à condition que l'entreprise n'exerce aucune activité commerciale en Suisse et que son but statutaire consiste essentiellement dans l'administration durable de participations et/ou dans l'octroi de crédits à des sociétés faisant partie du groupe, dont la valeur vénale doit représenter à long terme au moins les deux tiers des actifs ou des revenus totaux, l'impôt sur le capital est réduit dans la proportion existant entre les actifs qualifiés et les actifs totaux, évalués aux valeurs jusqu'alors déterminantes aux fins de l'impôt sur le bénéfice TI ;
- idem, mais l'impôt sur le capital est encore réduit pour les brevets et droits comparables ainsi que pour les prêts au sein du groupe dans le rapport de leur valeur fiscale sur les bénéfices par rapport à la valeur fiscale sur les bénéfices de l'ensemble des actifs : AR, AG et JU.

5.3 Capital imposable

5.3.1 Notion de capital imposable

L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre (art. 29 al 1 LHID). S'agissant tout d'abord des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives, le **capital propre imposable** – sur le plan cantonal – comprend en règle générale (art. 29 al. 2 let. a LHID) :

- le **capital-actions libéré** ou le **capital social libéré** ;
- les **réserves ouvertes** ; et
- les **réserves latentes** constituées au moyen de bénéfices imposés.

Remarque

Bien que l'art. 29 LHID ne mentionne pas les réserves latentes déclarées, celles-ci doivent être considérées comme du capital imposable pour des raisons systématiques.

Les **réserves ouvertes** sont celles qui apparaissent ouvertement au bilan. Elles ont été imposées comme bénéfice lors de leur constitution. Parmi ces réserves, on peut notamment mentionner :

- le fonds de réserve légal (ou réserve générale, selon l'art. 671 CO) ;
- le fonds de réserve statutaire ;
- les réserves d'apport en capital ; et
- les réserves libres.

Les **réserves latentes** sont créées par la sous-évaluation des actifs ou la surévaluation des passifs. Les amortissements ou provisions non justifiés par l'usage commercial sont compensés entre eux à des fins fiscales. En d'autres termes, il s'agit de la différence entre la valeur comptable et la valeur marchande d'un bien. Les réserves latentes taxées comprennent les amortissements, les provisions et les corrections de valeur effectués conformément au droit commercial, qui ont été compensés par l'impôt et doivent donc être ajoutés aux fonds propres imposables.

Tous les cantons définissent le capital imposable de la façon décrite ci-dessus.[39]

Dans les cantons, on trouve parfois des différences dans la manière de déterminer le capital imposable des associations, fondations et autres personnes morales, dont la fortune nette est déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (art. 29 al. 2 let. c LHID *cf. chiffres 4.4.2, 4.5.2 et 4.6.2*).

Remarque

Les cantons peuvent imposer à un taux réduit les fonds propres attribuables aux droits de participation, aux brevets et droits similaires ainsi qu'aux prêts aux sociétés du groupe (art. 29 al. 3 LHID).

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt sur le capital – Réduction d'impôt pour le capital propre afférent aux droits de participations, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe » des Brochures fiscales.

5.3.2 Capital propre dissimulé

On parle de capital propre dissimulé lorsqu'on est en présence d'une **sous-capitalisation**[40] manifeste, destinée à permettre de distribuer aux actionnaires les bénéfices de la société sous forme d'intérêts passifs plutôt que sous forme de dividendes. En effet, il arrive parfois qu'une société disposant d'actifs importants n'ait qu'un capital minimum, le reste du financement étant assuré en tout ou en partie par des prêts ou des avances des actionnaires.
Etant donné que les intérêts passifs viennent charger le compte de résultats (bien que d'un point de vue économique il s'agisse de distribution de bénéfice non déductible), on vise ainsi à réaliser une économie d'impôt qui n'est évidemment pas admissible, et les intérêts correspondant au capital propre dissimulé doivent être ajoutés au bénéfice net imposable.

Les cantons combattent d'une façon ou d'une autre les économies d'impôts non admissibles réalisées au moyen de capital propre dissimulé. C'est ainsi qu'ils prévoient tous que le capital propre imposable de toutes les sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est augmenté de la part de leurs fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre (art. 29*a* LHID).

Le canton de ZG admet un traitement de faveur pour les **sociétés ou coopératives immobilières**, en ce sens que leur capital propre imposable est augmenté d'une partie du capital étranger, mais uniquement jusqu'à ce que le montant total représente 1/5 de la valeur des actifs déterminants pour

---

39 Dans le canton de NE, la loi fiscale précise que le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés, déduction faite des pertes comptabilisées.

Dans le canton du TI, les apports, les *agios* et les versements supplémentaires effectués par les détenteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996, portés au bilan commercial, font également partie du capital imposable.

Dans le canton de GE, les réserves latentes ne sont en principe pas considérées comme du capital imposable si elles sont déclarées à l'arrivée en Suisse. C'est également le cas si elles sont déclarées dans les cinq ans qui suivent l'abandon (au 31 décembre 2019) des régimes fiscaux préférentiels (*holdings* et sociétés dites « auxiliaires »).

40 On parle de sous-capitalisation lorsque les actifs sont en relation avec un capital propre particulièrement modeste par rapport à un capital étranger si important, qu'il en résulte une charge d'intérêts passifs disproportionnée rendant aléatoire l'obtention d'un bénéfice normal.

l'impôt. Cette limite est toutefois ramenée à 1/10 si la société ou la coopérative immobilière en question s'occupe principalement de la construction de logements sociaux subventionnés par les deniers publics (pour les autres sociétés de capitaux et coopératives, la limite est de 1/7).

5.4 Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital

En vertu de l'art. 30 al. 2 LHID, les cantons ont la possibilité d'imputer l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital à condition qu'ils perçoivent un impôt sur le bénéfice. En d'autres termes, les cantons peuvent renoncer – s'ils le désirent – à prélever l'impôt sur le capital jusqu'à concurrence du montant d'impôt dû sur le bénéfice.

Pour l'heure, les cantons de BE, SZ, FR, SO, AI, SG, AG, TG, TI, VD, NE et GE[41] appliquent ce système.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Impôt sur le capital – Taux simples, réduction d'impôt pour le capital propre, imputation de l'impôt sur le bénéfice et multiple annuel pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives » des Brochures fiscales.

5.5 Allégements fiscaux pour entreprises nouvellement créées

En vertu des art. 5 et art. 23 al. 3 LHID, les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allégements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation.

Afin de favoriser l'établissement de nouvelles industries pour des raisons d'intérêt économique, cantonal ou régional, toutes les lois cantonales prévoient que l'exécutif cantonal a la possibilité d'accorder aux entreprises nouvellement créées des allégements fiscaux (par ex. taux d'amortissements et provisions supérieurs à la normale).

Remarque

En vertu de l'art. 23 al. 3 LHID, la durée de validité de tels allégements fiscaux **ne peut en aucun cas excéder dix ans**.

La LIFD n'entrevoit aucune possibilité d'allégement fiscal pour les entreprises nouvellement constituées.
Néanmoins, la Confédération peut, sur la base de l'art. 12 al. 1 de la Loi fédérale sur la politique régionale du 6 octobre 2006, accorder également un allégement fiscal pour l'IFD, à condition qu'un canton accorde également un tel allégement en vertu de l'art. 23 al. 3 LHID. L'allégement fiscal au niveau fédéral est également limité à certains domaines d'application (art. 12 al. 3 de la Loi fédérale sur la politique régionale et les ordonnances d'exécution correspondantes).

---

41 L'impôt sur le capital est réduit à hauteur de CHF 8'500 au maximum lors de la période fiscale 2020. Cette imputation est augmentée, les années suivantes, par paliers allant de 25 % à 100 %, le 100 % étant applicable à compter de la période fiscale 2024.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Allégements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées par des personnes morales » des Brochures fiscales.

5.5.1 Impôts sur le bénéfice et le capital

Les allégements mentionnés plus haut concernent avant tout les impôts sur le bénéfice et le capital. Toujours limités dans le temps, ils peuvent varier d'un canton à l'autre :

- **allégement fiscal total ou partiel** pendant dix ans au plus (pour l'année de fondation et les neuf années suivantes), accordée non seulement aux nouvelles entreprises, mais également aux entreprises déjà existantes dont l'activité commerciale s'est profondément modifiée ou qui se lancent dans un nouveau domaine de production : BE, LU, GL, FR, SO, SH, GR, AG, TI, VD, VS, NE et JU ; ainsi que GE (avec toutefois certaines restrictions) ;
- **exonération partielle uniquement** pendant dix ans au plus : ZH, UR, SZ, OW, NW, ZG, BS, BL, AR, AI, SG et TG.

Certains cantons possèdent toutefois quelques restrictions particulières :

- le canton peut également imposer des conditions, en vue de l'octroi d'allégements fiscaux dont le non-respect entraînerait le prélèvement *a posteriori* des impôts non perçus : BE, SZ, GL, TG, VD et NE ;
  idem, mais, eu égard à l'égalité de traitement et la neutralité en matière de concurrence, la société qui obtient un allégement ne doit concurrencer aucune entreprise déjà existante qui est soumise à la taxation ordinaire : ZH, AR, GR et AG ;
- les allégements fiscaux doivent être accordés dans le cadre d'un accord de prestations. Si les obligations de l'accord ne sont pas remplies, l'allègement est supprimé et les impôts sont exigés rétroactivement : UR, SO et SH ;
- les entreprises qui se posent en concurrentes d'entreprises déjà installées (banques, sociétés financières à caractère bancaire, sociétés de gestion de fortune, entreprises actives dans le commerce de détail, sociétés hôtelières, restaurants, etc.) ne peuvent pas bénéficier d'allégements fiscaux : AG, VD, VS et GE ;
- ce qui précède s'applique également aux entreprises nées de fusions ou scissions, qui ne font que poursuivre une activité déployée auparavant par une ou plusieurs entreprises, tout comme celles qui ont simplement changé de nature juridique : AG, VD et GE ;
- avec effet rétroactif, des allégements peuvent être révoqués, en tout ou en partie, en cas de cessation de l'activité, de transfert du siège ou des activités durant la durée des allégements ou dans les années qui suivent : BE (dans les trois années suivantes), TG (dans les deux années suivantes) et AG (mais pas à la fin de l'activité) ;
- en cas de transfert du siège hors du canton avant l'expiration de la durée de l'allégement fiscal, l'entreprise doit s'acquitter des impôts non perçus, intérêts compris : SZ ;
- annulation, avec effet rétroactif, des allégements en cas de cessation de l'activité, de vente de tout ou partie des activités ou du transfert du siège ou d'une part prépondérante des activités, durant la durée des allégements : VD (pour une période équivalente à celle de l'allégement) et GE (ou dans les cinq années qui suivent celle où ils cessent de déployer leurs effets [clause anti-abus]) ;

- annulation, avec effet rétroactif, des allégements en cas de transfert du siège ou des activités pendant la durée des allégements ou dans les cinq années qui suivent : TI.

5.5.2 Exonération de l'impôt minimal ou du montant d'impôt minimum

La Confédération ainsi que les cantons de ZH, BE, GL, NE, GE et JU ne possèdent pas d'impôt minimal frappant les personnes morales.

Parmi les cantons possédant un tel impôt (LU, UR, SZ, OW, NW, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD et VS), certains prévoient expressément que toutes les nouvelles sociétés, ou une partie seulement, sont exonérées de l'impôt minimal pendant une période déterminée, à la condition toutefois qu'elles ne résultent pas d'une transformation d'une ou plusieurs entreprises :

- au cours des cinq premières années qui suivent la fondation (en tenant compte de la durée d'existence d'une société de personnes en cas de transformation) : GR et AG ;
- pendant l'année de la fondation et les trois années suivantes : SH et SG ;
- pendant l'année de la fondation et les deux années suivantes : FR ;
- pendant la première année de qualification comme start-up et les quatre années suivantes : TI ;
- pendant les deux premiers exercices commerciaux : AR et VD.

En outre, pour tous les cantons possédant un impôt minimal, il n'est pas exclu que les allégements indiqués précédemment sous le *chiffre 5.5.1* s'appliquent également à l'impôt minimal (LU, FR, SO, SH, TI, VD et VS).

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons, se référer au tableau « Allégements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées par des personnes morales » des Brochures fiscales.

6 IMPOSITION DANS LE TEMPS

Tout comme les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques, les impôts sur le bénéfice et le capital sont fixés et perçus périodiquement (art. 79 al. 1 LIFD et art. 31 al. 1 LHID). Leur perception se rapporte à deux intervalles de temps distincts :

- la **période fiscale.** Elle délimite le laps de temps pour lequel l'impôt est dû. Pour les personnes morales, c'est toutefois l'**exercice commercial** qui vaut comme période fiscale (art. 79 al 2 LIFD et art. 31 al. 2 LHID). Celui-ci n'est, en effet, pas toujours identique à l'année civile.
- la **période de calcul**. C'est le laps de temps pendant lequel se réalise le bénéfice déterminant servant à la taxation. Le bénéfice net imposable est déterminé en fonction du résultat de la période fiscale (art. 80 al. 1 LIFD et art. 31 al. 3 LHID). Cette notion n'a évidemment de sens que pour l'impôt sur le bénéfice. Elle est totalement étrangère à l'impôt sur le capital qui frappe le capital existant à un certain moment, en principe à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

6.1 Impôt sur le bénéfice

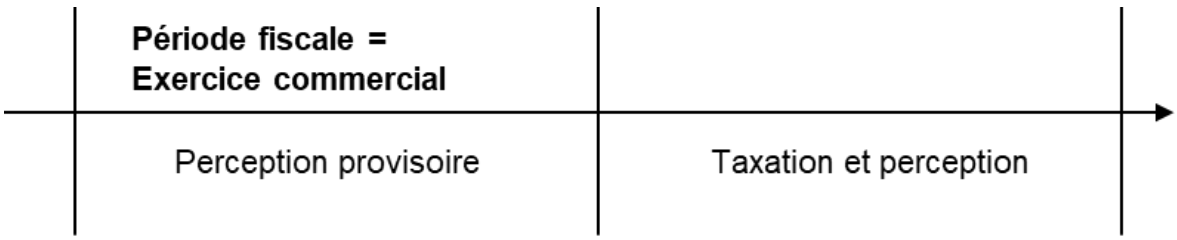
Pour les personnes morales, le **bénéfice imposable** se calcule, à l'échelon fédéral et dans tous les cantons, en fonction du résultat de la période fiscale (art. 80 LIFD et art. 31 al. 3 LHID). L'impôt sur le bénéfice est donc calculé sur la base du bénéfice effectivement acquis durant la période de calcul (méthode *postnumerando*).

La **période de calcul coïncide avec la période fiscale**. L'impôt ne peut cependant être perçu que l'année suivante.

Exemple

La déclaration pour la période fiscale 2025 sera remplie par la personne morale en 2026. La procédure de taxation (dépôt de la déclaration d'impôt ainsi que fixation et perception de l'impôt) ne pourra en effet avoir lieu qu'en 2026, soit après l'écoulement de la période fiscale.

La personne morale paiera donc en 2026 l'impôt sur le bénéfice dû pour la période 2025, calculé sur la base de son bénéfice effectivement atteints en 2025.



Tous les cantons, à l'exception de BS[42], procèdent à une perception provisoire de l'impôt déjà au cours de l'année fiscale. Le cas échéant, une correction intervient l'année suivante, une fois établie la taxation définitive.

[42] Pas de perception provisoire. BS possède le système du délai général d'échéance fixé au cours de l'année qui suit l'année fiscale. D'où la possibilité pour les contribuables d'effectuer d'avance des paiements volontaires.

Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les contribuables doivent procéder à la clôture de leurs comptes et établir un bilan et un compte de résultats (art. 79 al. 3 LIFD et art. 31 al. 2 LHID). Si la clôture du compte est libellée dans une monnaie étrangère, le bénéfice net imposable doit être converti en francs. Le cours moyen des devises (vente) de la période fiscale est déterminant (art. 80 al. 1bis LIFD et art. 31 al. 5 LHID).

Avec un **impôt proportionnel** (taux fixe), tel qu'il est appliqué par l'IFD et par la plupart des cantons (*voir chiffre 4.2.1*), la durée exacte de l'assujettissement n'a pas d'influence sur le taux d'impôt.

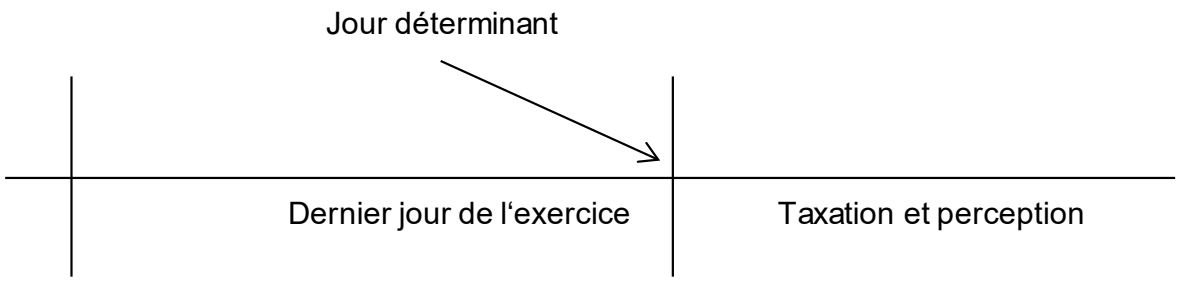
En revanche, en présence d'un **barème progressif** comme c'est encore le cas dans les autres cantons (barème purement progressif ou à plusieurs paliers en fonction de l'intensité de rendement), les bénéfices ordinaires seront convertis en bénéfice annuel, calculé sur douze mois, lorsque l'exercice comprend plus ou moins que douze mois (art. 31 al. 2 LHID).

6.2 Impôt sur le capital

Tout comme l'impôt sur le bénéfice, l'impôt sur le capital est prélevé chaque année.
Le capital imposable est déterminé sur la base de l'état et de la valeur du capital et des réserves existants à un certain moment, appelé le **« jour déterminant »** (capital existant à la fin de l'exercice commercial, art. 31 al. 4 LHID). La notion de période de calcul n'entre donc pas en considération.

En fait, se fondant sur la LHID, tous les cantons ont maintenant introduit la **taxation annuelle *post-numerando***.
L'impôt ne peut à nouveau être définitivement déterminé et perçu que l'année suivante.

Période fiscale = Exercice commercial



Pour les exercices commerciaux qui comprennent plus ou moins que 12 mois, l'impôt dû sera respectivement majoré ou réduit *pro rata temporis*.

7 DÉTERMINATION DE L'IMPÔT

7.1 Barèmes (tarifs)

7.1.1 Sur le plan fédéral

Les **taux applicables** en matière d'IFD sont expressément mentionnés dans la loi, tant en ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives (art. 68 LIFD) que pour les associations, fondations et autres personnes morales (art. 71 LIFD). Cela permet de déterminer directement le montant de l'impôt dû. Les bénéfices des associations, fondations et autres personnes morales inférieurs à CHF 5'000 ne sont pas imposés (art. 71 al. 2 LIFD).

7.1.2 Sur le plan cantonal et communal

Sur le plan cantonal et communal, en revanche, il en va différemment. Dans la plupart des cantons, le montant de l'impôt se compose de deux parties, soit du **taux** d'impôt fixé par la loi et d'un **multiple** de celui-ci, fixé périodiquement.

Le plus souvent, les lois fiscales ne contiennent en effet que le **barème de base** ou le **taux de base de l'impôt** (appelés aussi « taux légal simple » ou encore « taux unitaire »). Ces différents taux sont disponibles dans les Brochures fiscales « Impôt sur le bénéfice – Taux simples et multiple annuel pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives » ainsi que « Impôt sur le capital – Taux simples, réduction d'impôt pour le capital propre, imputation de l'impôt sur le bénéfice et multiple annuel pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives ».

Si l'on multiplie la base de calcul de l'impôt (bénéfice ou capital imposable) par le taux de base, on obtient le montant de l'**impôt cantonal simple**. En multipliant ensuite ce dernier par le multiple annuel, on obtient l'impôt cantonal effectif, respectivement l'impôt communal effectif. Ce multiple annuel (appelé aussi, suivant le canton, le **« coefficient annuel »** ou la **« quotité d'impôt »**), est généralement fixé chaque année par le législatif *(cf. chiffre 7.2)*.

Dans la plupart des cantons, ce multiple est exprimé en pourcent du barème de base. Dans d'autres, les taux légaux simples doivent être multipliés par un coefficient exprimé en chiffres absolus.

Pour un aperçu des taux d'imposition applicables aux impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques, voir la publication « Multiples des taux simples des chefs-lieux cantonaux 1995 – 2025 des personnes morales ».

Si les recettes découlant de l'impôt simple suffisent à l'Etat, le coefficient sera de 100 %. Si l'Etat a besoin de moins d'argent, il diminue son coefficient (par ex. 95 %). S'il a besoin de rentrées fiscales plus élevées, il augmentera le coefficient (par ex. à 110 %) de l'impôt de base.
Ce système permet l'adaptation des recettes fiscales aux besoins financiers respectifs des collectivités publiques.

L'exemple suivant montre le calcul de l'impôt sur le bénéfice et le capital aux niveaux fédéral, cantonal et communal pour une société de capitaux domiciliée dans un canton donné et imposée de manière ordinaire sans réduction pour participations.

Exemple de calcul d'impôt

Impôt de base

	CHF	Taux	Impôt cantonal de base 100 %, CHF
Bénéfice net imposable	20'000	6 %	1'200
Capital imposable	100'000	0,50 ‰	50
Total impôt cantonal de base			1'250

Impôts cantonal et communal

	Coefficient	CHF
Impôt cantonal	100 %	1'250
Impôt communal	120 %	1'500
Total impôts cantonal et communal	220 %	2'750

Impôt fédéral direct

	CHF	Taux	CHF
Bénéfice net imposable	20'000	8,5 %	1'700

La charge fiscale totale pour cette société se monte donc à CHF 4'450.

7.1.2.1 Impôts cantonaux

Les méthodes suivantes sont utilisées pour la détermination des impôts cantonaux :

- cantons avec **barème fixe** (comme dans la LIFD il n'y a pas de multiple annuel) : OW, NW, BS, BL, AI[43] et VS, ainsi que AR, mais uniquement s'agissant de l'impôt sur le bénéfice ;
- cantons avec **barème de base et multiple annuel** :
  - exprimé en pourcent des taux légaux simples : ZH, UR, SZ, GL, ZG, FR, SO, SH, SG, GR, AG, TG, TI, VD, NE et GE.

    Exemple

    Impôt simple de CHF 1'250 et multiple de 115 %, ce qui donne un impôt à payer de CHF 1'437.50.
  - exprimé au moyen d'un coefficient de multiplication des taux légaux simples : BE, LU et JU ; en outre AR, mais uniquement pour l'impôt sur le capital.

[43] Selon la loi fiscale, l'impôt sur le bénéfice se situe entre 6,0 – 11,5 % du bénéfice imposable. Le Grand Conseil fixe le taux d'impôt chaque année.

Exemple

Impôt simple de CHF 1'250 et coefficient de 2,4 ce qui donne un impôt à payer de CHF 3'000.

7.1.2.2 Impôts communaux

Les méthodes suivantes sont utilisées pour la détermination des impôts communaux :

- communes percevant un multiple annuel du barème cantonal de base exprimé :
  - en pourcent des taux légaux simples : ZH, SZ (valable également pour l'impôt de district), GL, ZG, SO, SH, TG, VD, NE et GE ;
  - par un coefficient de multiplication des taux légaux simples : BE, LU et JU ;
- communes percevant un multiple annuel exprimé en pourcent de l'impôt cantonal : FR, BL et TI (sans multiple annuel cantonal) ;
- communes percevant leurs impôts selon leurs propres taux (proportionnels) sur les sociétés de capitaux et les coopératives : VS ;
- canton dont la loi fiscale prévoit un taux proportionnel de l'impôt sur le bénéfice pour le canton et, en plus, un taux proportionnel de l'impôt sur le bénéfice et le capital applicable aux communes. Elles doivent fixer annuellement un coefficient : UR ;
- cas particuliers :
  - communes ne percevant pas d'impôt sur les personnes morales : OW, NW, BS, AR et AI, où les communes participent toutefois au produit de l'impôt cantonal.
    Le canton prélève donc un taux d'impôt global pour le canton et les communes, dont les recettes sont ensuite réparties entre les diverses collectivités publiques. Les clés de répartition sont les suivantes :
    - 40 % pour le canton, 54 % pour la commune et 6 % pour la paroisse : OW ;
    - 54 % pour le canton, 39 % pour la commune et 7 % pour la paroisse : NW ;
    - 50 % pour les communes de Riehen et Bettingen. La commune de Bâle ne reçoit rien, car elle ne constitue pas une entité économique distincte du canton : BS ;
    - 50 % pour le canton et 50 % pour la commune : AR ;
    - 43 % pour le canton, 15 % pour le district, 34 % pour la commune scolaire, et 8 % pour la paroisse : AI ;
  - cantons prélevant pour le compte des communes et, en lieu et place de l'impôt communal, une surtaxe fixe exprimée en unités ou pourcent de l'impôt simple :
    - supplément de quatre unités, uniforme pour toutes les communes du canton (uniquement pour l'impôt sur le capital des sociétés de capitaux et des coopératives, ainsi que des associations, fondations et autres personnes morales) : AR ;
    - surtaxe de 187 %, dont 130 % sont destinés à la commune et 22,5 % à la péréquation financière entre les paroisses. Le solde de 34,5 % reste au canton : SG ;
    - le Grand Conseil détermine une surtaxe de minimum 90 % et de maximum 110 % pour la commune et de minimum 9 % et maximum 12 % pour la paroisse : GR ;
    - surtaxe de 53 % pour la commune : AG.

7.1.2.3 Impôts ecclésiastiques

Dans la plupart des cantons, les **paroisses** des Eglises nationales (églises réformée, catholique-romaine et, le cas échéant, catholique-chrétienne) prélèvent une contribution ecclésiastique auprès de leurs membres et, le plus souvent, également des personnes morales assujetties dans le canton.

Les cantons de BS, SH, AR, AG et GE ne prélèvent aucun impôt ecclésiastique auprès des personnes morales. Pour les personnes morales, le paiement de cet impôt ecclésiastique est facultatif dans le canton de NE. Dans le canton du TI, les personnes morales sont assujetties du fait de la loi mais elles disposent de la faculté d'y renoncer par simple déclaration d'exemption (dans un délai d'un mois dès la notification de l'inscription au registre de l'impôt ecclésiastique).
Le canton de SO prélève un impôt de péréquation financière destiné à la péréquation financière des paroisses. Le canton de SG ne connaît pas d'assujettissement à l'impôt ecclésiastique pour les personnes morales, mais une partie des recettes fiscales est attribuée à la péréquation financière entre les paroisses.

Le canton de VD ne possède pas d'impôt ecclésiastique car les frais de culte sont englobés dans le budget cantonal. Dans le canton du VS, où ces frais sont supportés par le budget communal, l'impôt ecclésiastique n'est prélevé que dans quelques communes.

Dans la plupart des cantons, l'impôt ecclésiastique est calculé sur la base du tarif ancré dans la loi fiscale, lequel est très souvent appelé « barème de base » de l'impôt (cantonal) simple. L'impôt ecclésiastique est alors exprimé au moyen d'un pourcentage de cet impôt de base ou par un coefficient de multiplication (« multiple annuel »).

Dans le canton d'UR, la loi fiscale fixe un taux proportionnel de l'impôt sur le bénéfice pour les communautés ecclésiastiques. Elles doivent fixer annuellement un coefficient annuel. Les communautés ecclésiastiques ne prélèvent pas d'impôt sur le capital.

7.2 Modalités de modification des tarifs fiscaux

En matière d'IFD, seul est encore inscrit dans la Cst. le **taux maximum** de 8,5 % (art. 128 al. 1 let. b Cst.). Toute volonté d'augmenter celui-ci nécessite dès lors une **révision constitutionnelle**, laquelle entraînerait nécessairement le référendum obligatoire et serait alors soumise à l'approbation du peuple et des cantons (art. 140 al. 1 let. a Cst.).

Sur le plan cantonal et communal, une modification du barème ou des taux de base nécessite une révision partielle de la loi fiscale. De telles révisions sont soumises au référendum facultatif ou obligatoire, suivant les cantons.

Le canton d'AI connaît une exception, dans la mesure où le Grand Conseil fixe annuellement les taux de l'impôt sur le bénéfice et le capital dans le cadre prévu par la loi fiscale.

7.3 Compétences de détermination des multiples annuels

7.3.1 Cantons

En règle générale, les multiples annuels sont fixés par le Parlement cantonal (Grand Conseil) et peuvent dès lors faire l'objet d'un référendum facultatif.

Il y a cependant des exceptions en ce sens que certains cantons prévoient que le référendum peut avoir un caractère obligatoire dans certains cas, alors que d'autres n'offrent pas la possibilité du référendum :

- toute augmentation du multiple annuel qui dépasserait une certaine mesure ou une certaine limite peut ou doit être soumise à l'approbation du peuple :
  - référendum facultatif : BE, LU et FR ;
  - référendum obligatoire : UR et SO ;
- la fixation du multiple annuel est toujours soumise au référendum obligatoire : GL (*Landsgemeinde*) ;
- toute modification du multiple annuel doit être soumise au référendum facultatif : TI et GE ;
- le Grand Conseil décide de façon définitive (pas de référendum) : ZH, SZ, AR, SG, GR, TG et JU.

7.3.2 Communes

Le multiple annuel (coefficient) est en principe fixé par le législatif communal et est en général soumis au référendum facultatif. Dans le canton de NE, le coefficient de l'impôt communal est fixé par le législateur cantonal. Dans les cantons de TG et du TI, le multiple est présenté chaque année à l'occasion de la votation populaire sur le budget communal (référendum obligatoire). En ce qui concerne la fixation du multiple annuel communal, le référendum est exclu dans le canton de ZH.

Dans les cantons d'AR et AG, la surtaxe à l'impôt communal est ancrée dans la loi et ne peut être modifiée que par le biais d'une révision légale, soumise à l'approbation du peuple. Il en va de même pour le canton d'UR en ce qui concerne l'impôt communal proportionnel.

Dans les cantons d'OW, NW, BS, AR, AI, SG, GR et AG, les communes ne jouissent pas de la souveraineté fiscale sur les personnes morales *(cf. chiffre 7.1.2.2)*.

7.4 Charge fiscale

7.4.1 Maximum d'imposition de la charge fiscale

En matière d'IFD, l'impôt frappant le bénéfice net des personnes morales est limité à 8,5 %, taux fixé dans l'art. 128 al. 1 let. b Cst. Il s'agit là en fait d'une charge fiscale maximale définitive, car contrairement à la plupart des cantons (et des communes), l'IFD ne possède pas de coefficient annuel.

La grande majorité des cantons ne prévoit aucun maximum de charge fiscale s'agissant de l'imposition des personnes morales.

Deux cantons possèdent cependant dans leur loi fiscale une disposition prévoyant également une limite maximum d'imposition. Cela signifie que dans ces cantons, la charge fiscale totale frappant le bénéfice et/ou le capital découlant des impôts cantonal, communal voire paroissial (y compris les éventuels coefficients annuels), ne peut pas excéder une certaine limite :

- le total des impôts cantonal et communal sur le bénéfice et le capital de certaines communautés et corporations ne peut excéder 12 % du bénéfice net imposable, mais doit se monter au minimum à 1 ‰ du capital propre imposable : LU ;
- les SA et les sociétés coopératives bénéficient d'une disposition légale prévoyant que l'impôt cantonal et communal ne peuvent excéder ensemble 30 % du bénéfice net imposable pour l'impôt sur le bénéfice et 7 ‰ du capital imposable pour l'impôt sur le capital : VD.

7.4.2 Charge fiscale dans les cantons

Comme déjà mentionné, la charge fiscale varie non seulement d'un canton à l'autre, mais également, en partie, entre les communes d'un même canton.

Pour le calcul de la charge fiscale, nous renvoyons au simulateur fiscal de l'AFC. Cet instrument en ligne permet de calculer la charge fiscale qui pèse sur le revenu et la fortune, le bénéfice et le capital, ainsi que sur les successions et les prestations en capital provenant de la prévoyance, et ce pour toutes les communes. Cet outil permet en outre de comparer les charges fiscales entre les communes et de prévoir les conséquences fiscales des changements personnels prévus (mariage, augmentation du salaire, etc.).

Le module « Statistiques » de la charge fiscale permet d'utiliser différents modèles de calcul interactifs. Les résultats peuvent être présentés sous forme d'un tableau mettant en regard plusieurs années fiscales ou sous forme de cartes thématiques pour l'ensemble de la Suisse. Quant au module « Données de base », il comprend des données fiscales historiques (déductions, barèmes et taux d'imposition) qui peuvent être téléchargées à des fins d'étude, par ex.

* * * * *