



**STEUERINFORMATIONEN**

**INFORMATIONS FISCALES**

**INFORMAZIONI FISCALI**

**INFURMAZIUNS FISCALAS**

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK  
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI  
Union des autorités fiscales suisses

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI  
Associazione autorità fiscali svizzere

edidas da la Conferenza fiscalas svizras CFS  
Associazion da las autoritads fiscalas svizras

**D Impôts divers**

**Imposition personnes morales**

**Résumé**

**Juin 2020**

# Aperçu de l'imposition des personnes morales

---

**Autor:**

Team Dokumentation  
und Steuerinformation  
Eidg. Steuerverwaltung

**Auteur:**

Team documentation  
et information fiscale  
Administration fédérale  
des contributions

**Autore:**

Team documentazione  
e informazione fiscale  
Amministrazione federale  
delle contribuzioni

**Autor:**

Team documentaziun  
e informaziun fiscalas  
Administraziun federala  
da taglia

Eigerstrasse 65  
CH-3003 Bern

email: [ist@estv.admin.ch](mailto:ist@estv.admin.ch)  
Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

© Documentation et Information fiscal / AFC  
Berne, 2020

# 1 GÉNÉRALITÉS

Les personnes morales sont des sociétés, corporations ou établissements auxquels le droit civil ou le droit public confère une personnalité juridique propre et, partant, la capacité d'exercer des droits de manière autonome et de contracter des obligations. Il s'agit surtout des sociétés de capitaux, sociétés coopératives, associations et fondations.

Le droit fiscal considère et traite les personnes morales en tant que sujets fiscaux indépendants de leurs sociétaires ou participants. Ceci parce qu'elles ont une capacité économique propre. En les taxant, les pouvoirs publics tiennent compte du fait que les personnes morales ont également besoin des services de l'Etat (infrastructure, administration et justice, transports, moyens de communication, approvisionnement en électricité, épuration, etc.).

En ce qui concerne les personnes physiques, l'impôt frappe le revenu et la fortune. S'agissant toutefois des personnes morales, on parle de **bénéfice** et de **capital**.

# 2 SOUVERAINETÉ FISCALE

Les personnes morales sont imposées en règle générale aussi bien par la Confédération (impôt fédéral direct [IFD]) que par les cantons et les communes. Dans la plupart des cantons, les personnes morales doivent également s'acquitter d'un impôt ecclésiastique.

# 3 ASSUJETTISSEMENT

Comme pour les personnes physiques, on distingue également, s'agissant des personnes morales, deux sortes d'assujettissement, à savoir l'assujettissement illimité et l'assujettissement limité :

- sont **assujetties à l'impôt de manière illimitée** les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve en Suisse (circonstances de rattachement personnel). Elles sont alors imposées sur la totalité des revenus mondiaux (bénéfice) et des biens correspondants (capital).

L'assujettissement illimité des personnes morales commence en règle générale avec leur fondation selon le droit civil (en Suisse ou dans le canton en question) ou lors du transfert en Suisse de leur siège ou de leur administration effective depuis l'étranger. Il prend normalement fin avec leur dissolution ou le transfert du siège ou de l'administration effective hors à l'étranger.

En cas de 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 cantons pour la période fiscale entière, mais elle est taxée par le canton où se trouve son siège ou son administration effective à la fin de la période fiscale ;

- sont en revanche **assujetties à l'impôt de manière limitée** les personnes morales ayant leur siège ou leur administration effective à l'étranger (ou hors du canton), mais qui disposent en Suisse (ou dans le canton considéré) de certains éléments de capital ou de certaines sources de revenu, pour lesquels elles sont assujetties (circonstances de rattachement économique).

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). Il cesse le jour où les conditions nécessaires ne sont plus remplies, donc au moment où disparaît l'élément imposable en Suisse.

Toutes les lois fiscales prévoient en principe l'exonération des personnes morales de droit public (la Confédération, les cantons, les communes, les paroisses et leurs établis-sements). Il en va de même des entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession, des institutions de prévoyance sociale et professionnelle, des institutions d'utilité publique, etc.

## 4 SUJETS FISCAUX ET MODES D'IMPOSITION

La méthode d'imposition n'est pas identique pour tous les genres de personnes morales. En droit fiscal, on distingue trois groupes principaux :

- les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée) ;
- les sociétés coopératives ;
- les autres catégories comme les associations, les fondations et les autres personnes morales (par ex. les corporations de droit public ou ecclésiastique et les établissements).

### **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.

*Le point de départ du volet fiscal de la réforme est 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 est accompagnée de nouvelles réglementations fiscales spéciales visant à promouvoir la recherche et le développement (R&D).*

### 4.1 Sociétés de capitaux

Les sociétés de capitaux doivent s'acquitter d'un impôt sur le bénéfice ainsi que – uniquement dans les cantons – d'un impôt sur le capital.

En ce qui concerne l'**impôt sur le bénéfice**, la [Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \(LIFD\)](#) prévoit un taux proportionnel de 8,5 %.

Les cantons possèdent en revanche des systèmes d'imposition bien différents, qui peuvent être présentés comme suit :

- **taux proportionnel** (exprimé en pour cent du bénéfice imposable avec un seul taux fixe) : ZH, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL (dès 2023), SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, NE, GE et JU ;
- **systemes mixtes** (barèmes à deux ou trois paliers, en fonction du bénéfice) : BE, BL (jusqu'à fin 2022), AG et VS.

L'**impôt sur le capital** a été aboli au niveau fédéral pour toutes les personnes morales à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1998.

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 sur le capital proportionnel.

Tous les autres cantons continuent à prélever un impôt sur le capital, dont le taux est presque toujours **proportionnel** et s'exprime en pour mille du capital imposable.

[Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \(LHID\)](#) donne la possibilité aux cantons d'imputer l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital, c.-à-d. de renoncer 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 tout ou partie de 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 appliquent ce système.

## 4.2 Sociétés coopératives

Les sociétés coopératives s'acquittent d'un **impôt sur le bénéfice net**, ainsi que – uniquement au niveau cantonal – d'un **impôt sur le capital**.

Le taux proportionnel de 8,5 % appliqué en matière d'IFD pour imposer le bénéfice est identique à celui des sociétés de capitaux.

Dans tous les cantons également, les sociétés coopératives sont imposées selon les mêmes taux et barèmes que les sociétés de capitaux. Seuls les cantons de SH et AG présentent une exception concernant l'impôt minimum, qui y est inférieur à celui des sociétés de capitaux.

Contrairement à la Confédération, presque tous les cantons (à UR seulement dans les communes) imposent en revanche le capital des sociétés coopératives, selon les mêmes dispositions que celui des sociétés de capitaux.

## 4.3 Autres catégories

Les **associations**, les **fondations** ainsi que les **autres personnes morales** (corporations et établissements de droit public ou ecclésiastique de même que les collectivités du droit cantonal et les placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe) s'acquittent en règle générale d'un **impôt sur le bénéfice** ainsi que – uniquement au niveau cantonal – d'un **impôt sur leur capital**, et cela dans la mesure où elles ne sont pas déjà expressément exonérées en raison du caractère d'utilité publique, social, culturel, etc., de leur genre d'activité ou de la modicité de leur bénéfice et/ou de leur capital.

En matière d'IFD, les associations, les fondations ainsi que les autres personnes morales sont soumises à l'IFD en tant que personnes morales. Concernant l'impôt sur le bénéfice, un taux proportionnel réduit de 4,25 % et un minimum exonéré de CHF 5'000 s'appliquent.

La plupart des cantons accordent des minimums exonérés à ces catégories de personnes morales. Les cantons imposent souvent leur bénéfice selon les principes et barèmes valables pour les sociétés de capitaux, parfois avec des tarifs qui leur sont propres.

Contrairement à la Confédération qui n'impose plus le capital des autres personnes morales, tous les cantons les soumettent à un impôt sur leur fortune nette, déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques, le plus souvent par contre avec un autre barème.

## 5 ALLÈGEMENTS FISCAUX POUR NOUVELLES ENTREPRISES

Toutes les lois fiscales cantonales prévoient en principe que l'exécutif a la possibilité d'accorder des allègements fiscaux aux entreprises nouvellement créées dont l'implantation sert les intérêts économiques du canton ou de l'une de ses régions. Ces allègements sont toujours **limités dans le temps**, et ne peuvent en aucun cas excéder 10 ans.

La LIFD elle-même ne contient aucune disposition semblable. Néanmoins, la Confédération peut, sur la base de la [Loi fédérale sur la politique régionale du 6 octobre 2006](#), accorder également un allègement fiscal pour l'IFD, à condition qu'un canton accorde également un tel allègement.

## 6 IMPÔT MINIMUM ET CHARGE FISCALE MINIMALE

Afin de pouvoir imposer des entreprises ne cherchant pas à réaliser des bénéfices mais ayant une certaine importance au point de vue économique, quelques cantons (LU, SZ, OW, NW, FR, BS, SH, AR, TG, TI, VD et VS) soumettent ces personnes morales à un **impôt minimum** calculé sur la propriété foncière, les recettes brutes ou le capital investi. Cet impôt minimum est perçu en lieu et place de l'impôt ordinaire et dans la mesure où il est plus élevé que ce dernier.

Dans les cantons de LU, UR, SZ, OW, NW, ZG, SO, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG et VS, certaines catégories de personnes morales sont soumises à une **charge fiscale minimale** lorsque le total de leurs prestations fiscales (impôts sur le bénéfice et/ou le capital ou, le cas échéant, impôt minimum) n'atteint pas les montants indiqués.

Aussi bien la Confédération que les cantons de ZH, BE, GL, NE, GE et JU ne possèdent ni impôt minimum ni charge fiscale minimale.

## 7 OBJET DE L'IMPÔT

En matière de personnes morales, les objets de l'impôt sont constitués par le bénéfice net ainsi que le capital et les réserves.

Le **bénéfice net** d'une entreprise est constitué par l'ensemble des recettes réalisées pendant un exercice et diminué des dépenses autorisées par l'usage commercial.

Le bénéfice effectif d'une entreprise ressort du **compte de résultats**. Cependant, ce bénéfice comptable ne peut pas être considéré sans autre comme étant le bénéfice imposable. Selon toutes les lois fiscales, entrent en effet en considération pour le calcul du bénéfice net imposable, outre le solde du compte de résultats, tous les prélèvements opérés sur le résultat avant le calcul du solde du compte de résultats qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation et également les intérêts sur le capital propre dissimulé. On parle de « capital propre dissimulé » lorsqu'on est en présence d'une « sous-capitalisation » manifeste, destinée à permettre de distribuer aux actionnaires les bénéfices de la société sous forme d'intérêts passifs plutôt que sous forme de dividendes.

Tant pour les provisions que pour les amortissements on applique le principe qu'ils doivent être ajoutés au bénéfice net imposable dans le cas où ils ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Presque

tous les cantons admettent la constitution de provisions pour des futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers.

Aussi bien la Confédération que les cantons admettent la **déduction** intégrale **des impôts** directs et indirects **payés** pendant la période de calcul.

Les versements à des **institutions de prévoyance** en faveur du personnel de l'entreprise constituent également des charges justifiées par l'usage commercial.

Tant au niveau fédéral que cantonal, les **versements bénévoles** (libéralités) faits en espèces à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées des impôts en raison de leur but de service public ou d'utilité publique, sont également **déductibles** dans une certaine mesure (Confédération et la grande majorité des cantons : jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice net imposable ; pour les autres cantons : jusqu'à concurrence de 10 %).

Seul le canton de BL admet la **déduction intégrale** des sommes affectées à des buts de pure utilité publique.

Les ristournes, rabais, escomptes et autres bonifications sont entièrement déductibles du bénéfice et sont donc exonérés tant en matière d'IFD que dans tous les cantons.

La Confédération et tous les cantons admettent également le **report des pertes** commerciales. Ainsi, les pertes des sept exercices qui précèdent la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net.

Par **intérêts passifs**, on comprend les diverses obligations de servir des intérêts à des tiers. Ils peuvent être déduits intégralement, pour autant qu'ils apparaissent dans le compte de résultats. S'ils proviennent de capital propre dissimulé, ils ne sont pas déductibles.

Les cantons peuvent prévoir déduction supplémentaire (superdéduction) de la base d'imposition de l'impôt cantonal sur le revenu pour les **dépenses de recherche et développement** effectuées en Suisse. Aucune déduction supplémentaire n'est prévue au niveau fédéral.

**Afin d'éviter le phénomène de l'imposition en cascade** – qui se produirait si la société détenant une participation dans une autre société (SA, société en commandite, Sàrl) devait également être imposée sur les bénéfices distribués par cette dernière –, des règles spéciales s'appliquent aux rendements de participation, ce qui entraîne un **impôt réduit sur le bénéfice** et parfois également un **impôt réduit sur le capital**. 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 cantons peuvent imposer les fonds propres attribuables aux participations à un taux réduit.

Selon toutes les lois fiscales cantonales, le **capital propre** imposable est constitué par la partie versée du capital-actions ou du capital social inscrit dans le Registre du commerce. Il comprend en outre les réserves ouvertes et les réserves latentes qui ont été imposées comme bénéfice. Ces réserves latentes imposées comme bénéfice sont dues au fait que la société considérée ne corrige pas son bilan commercial en dépit des corrections apportées sur le plan fiscal.

## 8 IMPOSITION DANS LE TEMPS

Tant en matière d'IFD que dans tous les cantons, ces impôts sont calculés et prélevés **chaque année**, selon le système *postnumerando* (taxation annuelle sur la base du bénéfice effectivement acquis). Pour les personnes morales, la période fiscale correspond à leur exercice commercial.

L'impôt sur le bénéfice est calculé sur la base du bénéfice obtenu au cours de la période de calcul (exercice commercial). Pour déterminer le capital imposable, on se fonde sur sa valeur au jour déterminant à la fin de l'exercice commercial.

## 9 DÉTERMINATION DE L'IMPÔT

La LIFD contient les taux d'impôt applicables concernant l'impôt sur le bénéfice. Cela permet donc de déterminer directement l'impôt dû.

Il en va différemment dans la plupart des cantons, où – à l'exception d'OW, NW, BS, BL, AR (uniquement l'impôt sur le bénéfice), AI et VS – le montant effectif de l'impôt résulte en effet de l'application de deux éléments, à savoir le « **taux de base** » (appelé aussi « **barème de base** ») fixé dans la loi et un multiple annuel de celui-ci (appelé aussi « **coefficient annuel** » ou « **quotité d'impôt** ») fixé périodiquement.

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.

Le multiple annuel est généralement fixé chaque année par le législatif. Dans la plupart des cantons, ce multiple est exprimé en pour cent du barème de base. Dans d'autres, les taux légaux simples doivent être multipliés par un coefficient exprimé en chiffres absolus.

## 10 IMPORTANCE DU POINT DE VUE FISCAL

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 2017 (en millions de CHF)

	Confédération	Canton	Communes
<b>Impôt sur le bénéfice</b>	10'532	6'454	3'536
<b>Impôt sur le capital</b>	-- (aboli en 1998)	1'093	594

Le total des recettes provenant des impôts sur le bénéfice et le capital se montait donc en 2017 à CHF 22,2 milliards. Par rapport au total des recettes fiscales des pouvoirs publics en Suisse (Confédération, cantons et communes) qui se montait en 2017 à CHF 142,8 milliards, cela représente 15,5 %.