

Redevances douanières

8.3.1 Généralités

Pour les droits de douane, **l'élément engendrant le processus fiscal** est le fait de franchir la frontière douanière avec des marchandises. La créance douanière naît également lorsque la marchandise n'est pas mise à la consommation mais, par exemple, réexportée à l'étranger. En droit fiscal, les droits de douane sont dès lors un impôt grevant les **échanges économiques**.

En vertu de l'art. 133 Cst., la Confédération peut prélever à la frontière des **droits de douane** et d'autres redevances sur le trafic de marchandises. Ces droits sont mentionnés dans le « Tarif des douanes » (annexe à la LTaD).

Les taux sont presque exclusivement **fondés sur le poids** (par ex. X francs par 100 kg brut).

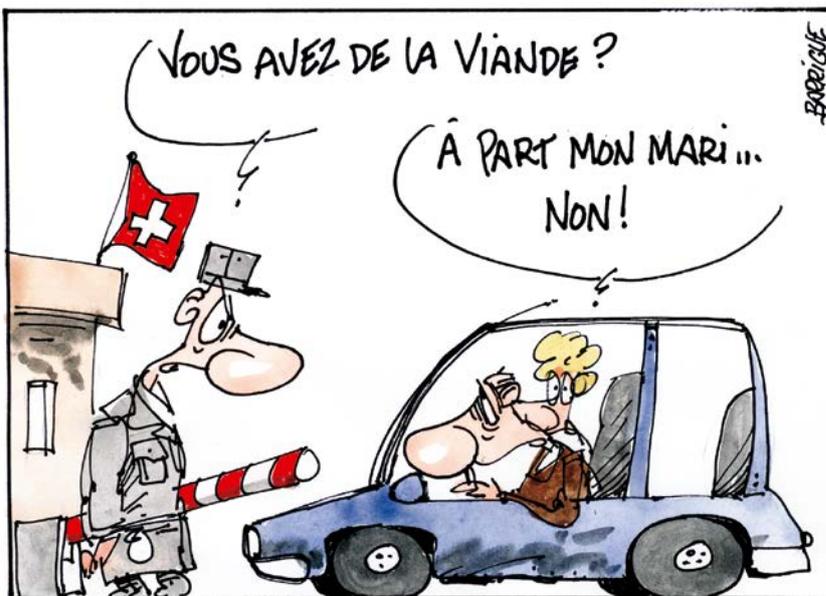
Le **produit** des droits de douane revient à la Confédération. Il s'est élevé à environ 1,13 milliard de francs en 2016.

Bases légales

Art. 133 Cst.

Loi sur les douanes du 18 mars 2005 (LD)

Loi fédérale sur le tarif des douanes du 9 octobre 1986 (LTaD)



8.3.2 Droits d'entrée

8.3.2.1 Tarif d'usage

La **nomenclature du tarif** repose sur l'annexe à la Convention internationale sur le système harmonisé de désignation et de codification des marchandises.

Avec ses quelque 8850 positions, le tarif des douanes contient les taux du tarif général qui, à quelques exceptions près, sont liés par l'Accord GATT. Avec l'entrée en vigueur de l'Accord GATT/OMC au 1^{er} juillet 1995, les taux du droit de douane constituent la protec-

tion la plus importante à la frontière, étant donné que la plupart des redevances ont été converties en droits de douane.

Les taux du tarif d'usage appliqués dans la pratique sont des dérogations au tarif général fixé par des traités ou de manière autonome.

8.3.2.2 Préférences douanières

La Suisse a conclu des accords de libre-échange avec divers États et groupes d'États comme par exemple la Convention AELE ou encore l'Accord de libre-échange avec l'UE. Pour un aperçu exhaustif se référer au site www.seco.admin.ch → Economie extérieure et Coopération économique → Relations économiques → Accords de libre-échange → Liste des accords de libre-échange de la Suisse.

Une marchandise ne peut bénéficier du traitement préférentiel (exemption ou réduction de droits) que si elle satisfait aux dispositions contractuelles en matière d'origine de l'accord spécifique et si une preuve d'origine valable est présentée. Des préférences tarifaires sont également accordées unilatéralement aux pays en développement.

8.3.2.3 Éléments mobiles

Pour compenser le handicap de prix de l'industrie suisse des denrées alimentaires sur le marché indigène, l'importation de certains produits agricoles transformés donne lieu au prélèvement d'éléments mobiles. Le handicap de prix réside dans le fait que l'industrie suisse doit produire avec des matières de base plus chères que la concurrence étrangère. Grâce à la perception des éléments mobiles, les prix des marchandises importées sont alignés sur le niveau suisse.

9 Les impôts des cantons et des communes

Ainsi que cela a déjà été mentionné, les **cantons** sont autorisés à prélever tous les impôts que la Confédération ne se réserve pas.

26 cantons	
Impôts sur le revenu et la fortune ainsi que d'autres impôts directs	Impôts sur la possession et la dépense
Impôts sur le revenu et la fortune	Impôt sur les véhicules à moteur
Taxe personnelle ou sur les ménages	Impôt sur les chiens
Impôts sur le bénéfice et le capital	Impôt sur les divertissements
Impôts sur les successions et donations	Droits de timbre cantonaux
Impôt sur les gains de loterie	Impôt sur les loteries
Impôt sur les gains immobiliers	Redevance en matière de droits d'eau
Impôt foncier	Divers
Droits de mutation	
Impôt cantonal sur les maisons de jeu	

Bases légales

26 législations cantonales ainsi que divers règlements communaux

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; voir à ce sujet le passage consacré à «L'harmonisation fiscale», *chiffre 7.4*).

Quant aux **communes**, elles ne peuvent percevoir des impôts que dans les limites de l'autorisation qui leur est accordée par le canton (souveraineté fiscale déléguée). Le plus souvent, les communes prélèvent leurs impôts sous forme de suppléments aux impôts cantonaux (multiple communal des taux légaux ou centimes additionnels). Parfois, elles ne font que participer au produit de l'impôt cantonal.

La ville de Bâle ne perçoit aucun impôt communal, seul le canton a le droit de prélever des impôts. Les communes de Riehen et de Bettingen prélèvent en revanche un impôt sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'un impôt sur les gains immobiliers sous forme de complément aux impôts cantonaux, pour lesquels elles appliquent leurs propres multiples annuels, exprimés sous forme de pourcent de l'impôt cantonal dû (centimes additionnels). Par conséquent le canton ne prélève, auprès des habitants de ces deux communes, que le 50% de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur la fortune et de l'impôt sur les gains immobiliers.

Dans quelques cantons, les impôts communaux sont prélevés sur la base de lois cantonales, dans d'autres sur la base de règlements communaux.

Dans le canton d'UR, des taux d'imposition distincts sont fixés pour les impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques. De plus, ces trois instances fixent les taux d'imposition chaque année.

Dans le canton de SZ, les districts possèdent leur propre coefficient annuel.

2250 communes	
Impôts sur le revenu et la fortune ainsi que d'autres impôts directs	Impôts sur la possession et la dépense
<p>Impôts sur le revenu et la fortune</p> <p>Taxe personnelle ou sur les ménages</p> <p>Impôts sur le bénéfice et le capital</p> <p>Impôts sur les successions et donations</p> <p>Impôt sur les gains de loterie</p> <p>Impôt sur les gains immobiliers</p> <p>Impôt sur les immeubles</p> <p>Droits de mutation</p> <p>Taxe professionnelle</p>	<p>Impôt sur les chiens</p> <p>Impôt sur les divertissements</p> <p>Divers</p>

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.

Pour les personnes physiques, le paiement de cet impôt ecclésiastique est toutefois facultatif dans les cantons du TI, de NE et de GE.

Pour les personnes morales, le paiement de cet impôt ecclésiastique est également facultatif dans les cantons du TI et de NE. Les cantons de SO, BS, SH, AR, SG, AG et GE ne prélèvent quant à eux aucun impôt ecclésiastique auprès des personnes morales.

Il est à noter que dans la quasi-totalité des cantons, les **paroisses** des Églises 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.

A première vue, on peut être étonné par le nombre élevé d'impôts prélevés en Suisse. Si l'on fait une comparaison avec des États étrangers, la Suisse ne se distingue toutefois pas par la multiplicité des impôts prélevés. Ce qui la caractérise, c'est bien davantage l'absence d'une réglementation légale uniforme, valable pour chaque impôt, sur tout le territoire suisse, en particulier pour les impôts directs.

9.1 Impôts sur le revenu et la fortune ainsi que d'autres impôts directs

9.1.1 Remarques préliminaires

Les impôts sur le revenu et la fortune sont **perçus périodiquement**, de sorte que leur perception se réfère forcément à une période déterminée, la période fiscale, qui délimite le laps de temps pour lequel l'impôt est dû. S'agissant de la taxation, entre également en considération la période de calcul, soit celle durant laquelle est obtenu le revenu déterminant. La fortune imposable est en principe calculée sur la base de l'état et de la valeur de la fortune existant à un certain moment, appelé le « **jour déterminant** » (31.12.).

Dans **tous les cantons**, la taxation s'effectue **sur la base du revenu effectivement acquis**, selon le **système dit *postnumerando***, où la période de calcul est identique à la période fiscale (année fiscale).

En général, ces impôts sont taxés **chaque année** sur la base d'une **déclaration d'impôt** que le contribuable doit remettre à l'administration fiscale.

Dans la plupart des cantons, le montant de l'impôt résulte de la combinaison de deux éléments, à savoir du taux d'impôt fixé par la loi et d'un multiple de celui-ci, qui est fixé périodiquement.

Les lois fiscales cantonales ne contiennent en effet le plus souvent que le **barème de base de l'impôt** (appelé aussi « **impôt cantonal simple** »). Pour déterminer l'impôt cantonal effectivement dû, il faut alors encore multiplier l'impôt de base correspondant par un certain nombre. Ce coefficient, ou **multiple annuel**, est généralement fixé chaque année par le législatif.

En matière d'impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques, les communes possèdent la plupart du temps les mêmes bases de calcul et les mêmes tarifs que le canton.

Les communes prélèvent alors ces impôts sous la forme d'un coefficient annuel (multiple exprimé par un nombre absolu ou un pourcentage) ou de centimes additionnels par rapport respectivement à l'impôt cantonal dû ou au barème cantonal de base.

A quelques exceptions près, ce système s'applique également aux impôts communaux sur le bénéfice et le capital des personnes morales.

9.1.2 Impôt sur le revenu des personnes physiques

Tous les cantons et toutes les communes appliquent de nos jours le système de l'impôt général sur le revenu complété par un im-

pôt sur la fortune. Quant à leur structure, ces impôts sur le revenu sont semblables à l'IFD frappant le revenu des personnes physiques.

Dans tous les cantons, c'est **l'ensemble du revenu** qui est imposé, donc sans tenir compte des divers éléments qui le composent, ni de leur source.¹¹ Les personnes physiques doivent par conséquent déclarer tous leurs revenus, et notamment ceux provenant de leur activité lucrative dépendante ou indépendante, les revenus acquis en compensation ou accessoires, ainsi que ceux provenant de la fortune mobilière ou immobilière, etc.

En ce qui concerne les personnes mariées, la méthode utilisée en Suisse repose sur le principe de **l'imposition globale de la famille** (voir *chiffre 8.1.1.1*). Cela a pour conséquence que les **revenus** des époux vivant en ménage commun sont **additionnés** et que le revenu des enfants mineurs est en règle générale ajouté à celui du détenteur de l'autorité parentale, exception faite toutefois du produit de leur activité lucrative, qui est taxé séparément.



Du revenu brut global ainsi déterminé, les **dépenses nécessaires** à l'acquisition du revenu (par ex. les dépenses professionnelles ou frais généraux) peuvent être déduites dans tous les cantons.

Il en va ensuite de même des **déductions générales** (primes d'assurances, cotisations AVS/AI/APG/AC, cotisations de prévoyance professionnelle et individuelle liée, en cas d'activité lucrative du conjoint, intérêts des dettes privées jusqu'à concurrence d'un certain montant, etc.) ainsi que des **déductions sociales** (déductions pour personnes mariées, pour familles monoparentales, pour les enfants, les personnes à charge du contribuable, etc.), dont le montant peut varier assez fortement d'un canton à l'autre.

Les **barèmes** de l'impôt sur le revenu sont **progressifs** dans presque tous les cantons.¹² Cela signifie que les taux d'impôt augmentent en même temps que s'élève le revenu imposable, jusqu'à concurrence toutefois d'une certaine limite maximum, qui diffère également d'un canton à l'autre.

¹¹ L'imposition partielle des dividendes, acceptée comme partie de la deuxième réforme de l'imposition des entreprises par le peuple, constitue une exception à cette règle.

¹² Dans les cantons d'UR et d'OW, le barème de l'impôt sur le revenu est aménagé de manière proportionnelle (*Flat Rate Tax*).

Tous les cantons tiennent compte de la **situation de famille** en prévoyant des allégements spéciaux au lieu ou en plus des déductions pour couples mariés, pour les couples et contribuables assimilés (par ex. familles monoparentales, partenaires enregistrés), voir *annexe II*.

9.1.2.1 Impôt à la source

Tous les cantons imposent à la source le revenu du travail auprès des ressortissants étrangers qui ne sont pas au bénéfice d'un permis d'établissement (livret C).¹³

L'employeur est tenu de déduire l'impôt dû sur le montant du salaire, et de le verser à l'administration fiscale. Cette retenue à la source englobe les impôts sur le revenu de la Confédération (IFD), du canton et de la commune ainsi que l'éventuelle contribution ecclésiastique.

9.1.2.2 Imposition d'après la dépense

Dans la plupart des cantons, les étrangers qui pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal, mais qui n'y exercent aucune activité lucrative, peuvent payer un impôt sur le revenu calculé sur la dépense (dans certains cantons : impôt sur le revenu plus impôt sur la fortune, calculés tous les deux selon la dépense) au lieu des impôts ordinaires (avec remise d'une déclaration d'impôt). Cet impôt est généralement calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable et de sa famille. Il ne doit toutefois pas être inférieur aux impôts ordinaires sur le revenu et la fortune frappant ses éléments de revenu et de fortune de source suisse.

Dans les cantons de BS, BL et SH, l'imposition d'après la dépense n'est désormais possible que pour l'année d'arrivée dans le canton jusqu'à la fin de la période fiscale en cours. La même règle est applicable dans le canton d'AG pour les ressortissants suisses. En revanche, dans le canton d'AG, l'imposition d'après la dépense reste possible pour les ressortissants étrangers dans les années suivantes. Dans les cantons de ZH et AR, l'imposition d'après la dépense a été abolie tant au niveau cantonal que communal

9.1.3 Taxe personnelle ou taxe sur les ménages

Dans **quelques cantons** (ZH, LU, UR¹⁴, NW, SO, SH, TI, VD, VS et GE), les personnes majeures ou exerçant une activité lucrative doivent acquitter une taxe, en règle générale, fixe, cantonale et/ou communale. D'un montant modique, elle est toujours perçue en plus de l'impôt sur le revenu.

Dans le canton de VD, seules les communes sont autorisées – mais ne sont pas obligées – à prélever cet impôt (impôt communal dit « facultatif »).

¹³ Le canton de GE impose également à la source le revenu provenant de l'activité lucrative des enfants mineurs, quelle que soit leur nationalité.

¹⁴ Canton d'UR : la taxe est perçue par les communes et les communautés paroissiales.

9.1.4 Impôt sur la fortune des personnes physiques

Tous les cantons et communes prélèvent un impôt sur la fortune des personnes physiques, lequel est taxé chaque année, conjointement à l'impôt sur le revenu (une seule déclaration d'impôt). On procède à la taxation de l'impôt sur la fortune à une date de référence.

En règle générale, l'objet de cet impôt est l'ensemble de la fortune du contribuable. Celle-ci comprend toutes les choses et tous les droits appartenant au contribuable ou dont il est usufruitier; ils sont en principe estimés à leur valeur vénale.

Font notamment partie de la fortune imposable tous les biens mobiliers (par ex. titres, avoirs en banque, voiture) et immobiliers (par ex. immeubles), les assurances sur la vie et de rente susceptibles de rachat, de même que la fortune investie dans une exploitation commerciale ou agricole.

Le mobilier de ménage ainsi que les objets personnels d'usage courant sont exonérés.



L'assiette de l'impôt sur la fortune est constituée par la fortune nette. Cela signifie que la totalité des dettes établies est déduite du montant brut des éléments de fortune appartenant au contribuable.

Outre les dettes prouvées, le contribuable a également la possibilité d'opérer sur sa fortune nette des déductions sociales, qui varient d'un canton à l'autre. Certains cantons ne prévoient aucune déduction sociale, mais possèdent en revanche un minimum imposable qui peut être assez élevé et qui varie assez largement d'un canton à l'autre.

Dans leur grande majorité, les barèmes de l'impôt sur la fortune sont progressifs. Les cantons de LU, UR, SZ, OW, NW, GL, AI, SG et TG possèdent des taux fixes (impôt proportionnel).

Compte tenu des déductions accordées et des minimums exonérés, le début de la perception de l'impôt sur la fortune présente de grandes divergences entre les cantons (pour un contribuable marié sans enfants, les montants variaient par exemple en 2015 entre 51 000 francs et 261 000 francs de fortune nette).

Lorsque des ressortissants étrangers sont au bénéfice du système d'imposition d'après la dépense, ce sont les cantons qui déterminent dans quelle mesure cela couvre l'impôt sur la fortune.

9.1.5 Impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales

Le principe utilisé au niveau national pour l'IFD trouve également son application en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux, à savoir que les personnes morales acquittent leurs impôts là où elles possèdent leur siège ou leur administration effective, ou encore en fonction de certaines circonstances de rattachement économique.

Presque tous les cantons et communes ont institué pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives un impôt sur le bénéfice net ainsi qu'un impôt sur le capital-actions ou le capital social versé et les réserves.

En revanche, dans le canton d'UR, les personnes morales imposées de manière ordinaire ne sont pas soumises à un impôt cantonal sur le capital. Seules les holdings et sociétés d'administration versent au canton un impôt privilégié sur le capital.

Dans le canton de BS, les personnes morales ne sont soumises à aucun impôt communal.

L'impôt est fixé pour chaque période fiscale, celle-ci correspondant à l'exercice commercial.

L'impôt sur le bénéfice est le plus souvent proportionnel (taux fixes). Les taux sont exprimés en pourcent, et peuvent varier parfois en fonction de l'intensité de rendement (rapport bénéfice / capital et réserves):

- **tarifs proportionnels** (taux fixes) : ZH, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, NE, GE et JU; ainsi que FR, dont le barème est toutefois progressif pour les bénéfices inférieurs à 50 000 francs;
- **systèmes mixtes** (barèmes à plusieurs paliers, en fonction de l'intensité de rendement ou du montant du bénéfice) : BE, ZG, SO, BS, BL, AG et VS.

Exprimés en pour mille, l'**impôt sur le capital** est presque toujours **proportionnel**. Dans les cantons des GR et du VS, le barème est cependant très légèrement progressif (système du double taux).

Depuis l'adoption de la deuxième réforme de l'imposition des entreprises, les cantons peuvent **imputer l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital** (art. 30 al. 2 LHID). Les contribuables ne paient ainsi que le montant correspondant au plus élevé des deux impôts.

S'agissant des **sociétés de participation** ou des **sociétés holding**, les sociétés de capitaux qui tirent tout ou partie de leurs revenus de



leurs **participations** à d'autres sociétés suisses et étrangères bénéficient dans tous les cantons d'une réduction fiscale.

A titre d'exemple, les sociétés qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse et dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations ne paient **pas d'impôt sur le bénéfice net** dès que ces participations ou leur rendement représentent **au moins deux tiers** du total des actifs ou des recettes (holding). Ces allègements sont octroyés afin d'éviter une double voire une triple imposition économique (phénomène dit de l'imposition « en cascade »). Les cantons ne perçoivent auprès de ces sociétés holding qu'un impôt réduit sur le capital.

Comme la Confédération, tous les cantons imposent toutefois normalement le rendement provenant de leurs propriétés foncières sises en Suisse (dans le canton).

Les **sociétés d'administration** (sociétés dites de domicile et sociétés « mixtes ») sont des sociétés qui n'ont dans le canton que leur siège mais qui n'y exercent aucune activité commerciale proprement dite, du fait que la plupart de leurs opérations s'effectuent presque exclusivement à l'étranger.¹⁵ Elles bénéficient également d'un traitement fiscal particulier, en ce sens que les **rendements de leurs participations sont exonérés**, alors que les éventuels autres revenus de source suisse (en cas d'activité accessoire dans le domaine commercial ou industriel) sont entièrement imposés et cela de façon ordinaire. Quant aux recettes de source étrangère, elles sont imposées en fonction de la part qu'elles représentent (importance de l'administration ou de l'activité commerciale exercée en Suisse) par rapport au total des recettes.

En matière **d'impôt sur le capital**, la plupart des cantons leur accordent des **allègements réduits semblables ou souvent identiques à ceux octroyés aux holdings**.

En outre, tous les cantons peuvent accorder des exonérations temporaires, totales ou partielles, aux **entreprises nouvellement créées** qui servent les intérêts économiques du canton. Toujours limités dans le temps, ces allègements ne peuvent en aucun cas excéder dix ans.

Les **autres personnes morales** (associations, fondations, etc.) paient en règle générale également un impôt sur leur bénéfice, la plupart du temps selon les règles applicables aux sociétés de capitaux, le plus souvent cependant avec des barèmes différents (le plus souvent avec des tarifs qui leur sont propres, parfois avec le tarif ap-

¹⁵ Dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises, le Conseil fédéral avait préconisé l'abrogation de certaines réglementations actuelles qui ne satisfont plus aux normes internationales. Ces réglementations portent notamment sur le statut fiscal cantonal des sociétés holding, des sociétés de domicile et des sociétés mixtes. La troisième réforme de l'imposition des entreprises a été rejetée lors de la votation populaire du 12 février 2017.

plicable aux sociétés de capitaux, ainsi que – mais plus rarement – selon le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques).

Tous les cantons les soumettent en outre à un impôt sur leur capital. Ils prévoient le plus souvent un barème et des taux différents pour les personnes morales et les personnes physiques.

9.1.5.1 Impôt minimum

La plupart des cantons possèdent une charge fiscale minimale concernant l'impôt sur le capital frappant les sociétés de capitaux et les coopératives. Suivant le canton, elle varie entre 100 et 900 francs par année pour l'impôt cantonal auquel viendra s'ajouter, le cas échéant, l'impôt communal.

En outre, afin de pouvoir tout de même imposer les entreprises ne cherchant pas à réaliser de bénéfice mais ayant une importance économique particulière, les cantons de LU, SZ, OW, NW, FR, BS, SH, AR, TG, TI, VD et VS soumettent certaines personnes morales exploitant une entreprise à un « impôt minimum », calculé sur la propriété foncière, les recettes brutes ou encore le capital investi. Cet **impôt minimum** est dû en lieu et place des impôts ordinaires perçus sur le bénéfice et le capital, s'il est plus élevé que ces derniers.

9.1.6 Impôts sur les successions et les donations

La Confédération ne prélève pas d'impôts sur les successions ni sur les donations, ceux-ci étant perçus uniquement par les cantons. Cette compétence est parfois octroyée aux communes également bien qu'elles ne prélèvent la plupart du temps pas ce type d'impôt et ne font que participer au produit de l'impôt cantonal.

Dans le canton de ZG, l'impôt est prélevé par le canton, mais le produit est reversé aux communes. Dans le canton des GR, les communes possèdent leur propre souveraineté fiscale.

Alors que **presque tous les cantons** imposent aussi bien les successions que les donations, le canton de LU ne frappe pas les donations. Cependant, les donations intervenues au cours des cinq dernières années avant la mort du disposant sont toutefois imposées au titre de successions. Les cantons de SZ et OW ne perçoivent d'impôt ni sur les successions ni sur les donations.

L'impôt sur les successions a pour objet **toute transmission de patrimoine** aux héritiers légaux et institués ainsi qu'aux légataires.

L'impôt sur les donations frappe quant à lui **toute libéralité entre vifs**, et cela en règle générale selon la définition de la donation que donne le droit civil.

C'est en principe le **canton dans lequel le défunt possédait son dernier domicile** qui est autorisé à percevoir un impôt sur les successions frappant la fortune mobilière.

La fortune immobilière est, elle, imposée dans le **canton où les immeubles sont sis**.

Les donations de fortune mobilière sont taxées dans le **canton de domicile du donateur** au moment de la donation, alors que les donations en fortune immobilière sont imposées dans le canton où les immeubles sont sis.



L'imposition des successions se fait en principe au titre de l'**impôt sur les parts héréditaires**, prélevé sur la part de chaque héritier ou légataire.

Un **impôt sur la masse successorale** (soit sur l'ensemble de la succession d'une personne défunte, avant le partage) est en outre perçu dans le canton de SO en plus de l'impôt sur les parts héréditaires. Dans le canton des GR (où les communes peuvent cependant prélever en plus un impôt sur les parts hé-

réritaires) un impôt sur la masse successorale remplace l'impôt sur les parts héréditaires.

Dans tous les cantons, c'est en principe le **bénéficiaire** de la dévolution d'hérédité, de la libéralité ou de la donation, qui est **assujéti à l'impôt**. En matière d'impôt sur les successions, ce sont donc les **héritiers du défunt** ainsi que les **légataires**. Pour l'impôt sur les donations, il s'agit des **donataires**.

L'impôt sur les successions et sur les donations est un **impôt unique**, perçu une seule fois. En matière de succession, il est calculé en principe sur la valeur de la dévolution au moment de la mort du défunt. Pour les donations, c'est leur valeur au moment de la transmission de la fortune qui est déterminante.

En principe, c'est la valeur vénale qui est déterminante pour le calcul des éléments imposables. Il y a cependant un certain nombre de dérogations dans quelques cantons pour les papiers-valeurs, les immeubles ainsi que les prestations d'assurances.

Les **exonérations** éventuelles, les déductions personnelles et montants exonérés présentent de grandes différences d'un canton à l'autre.

- Le **conjoint survivant** et le partenaire enregistré survivant sont exonérés dans tous les cantons.
- Les **descendants directs** sont exonérés dans la plupart des cantons, sauf dans le canton d'AI (déduction de 300 000 francs), dans celui de VD (franchise pour les premiers 250 000 francs, ensuite déduction dégressive qui s'éteint à 500 000 francs) ainsi qu'à NE (déduction de 50 000 francs). Dans le canton de LU, seules les communes peuvent prélever un impôt sur les parts héréditaires destinées aux descendants directs (franchise de 100 000 francs).
- Les **ascendants directs** (parents, beaux-parents ou parents adoptifs selon les cantons) sont exonérés dans les cantons d'UR, NW, ZG, FR, SO, BL, AR, AG, TI, VS et GE. Ils sont en effet imposés dans tous les autres cantons. La plupart de ceux-ci prévoient toutefois des déductions personnelles (montants francs d'impôt) qui varient largement d'un canton à l'autre (entre 500 et 200 000 francs).

Dans le canton de GE, l'exonération des droits de succession et de donation n'est pas admise lorsque, selon l'une ou l'autre des trois dernières décisions de taxation définitives au jour du décès, le défunt était au bénéfice d'une imposition d'après la dépense.

Les **barèmes de ces impôts** sont aménagés de façon très diverse d'un canton à l'autre. Presque sans exception progressifs dans la majorité des cantons, ils sont par ailleurs le plus souvent identiques pour les deux impôts. La charge fiscale est en général fonction du degré de parenté et/ou du montant de la dévolution. Les cantons d'UR, NW, AR, AI et SG appliquent des barèmes linéaires en fonction du degré de parenté.

En matière d'impôts sur les successions, la **taxation** a généralement lieu sur la base d'un **inventaire successoral**. Celui-ci doit être établi lors du décès.

En ce qui concerne l'impôt sur les donations, la taxation se fonde sur une **déclaration** qui, dans la plupart des cantons, doit être remise par le bénéficiaire de la donation.

9.1.7 Impôt sur les gains de loterie et de Sport-Toto

Les gains faits dans les loteries, au Sport-Toto (concours de pronostics sur les résultats des matchs de football) et dans les concours analogues (par ex. paris sur les courses de chevaux), sont **imposés dans tous les cantons**.

Dans les cantons de SZ, TI, VS et JU, ces gains sont imposés séparément des autres revenus au moyen d'un **taux** ou d'un **barème spécial**. Dans les cantons de BE et NE, les gains de loterie sont taxés en même temps que les autres revenus, mais sont imposés séparément, au moyen d'un taux distinct.

Dans tous les autres cantons, ces gains sont en revanche **additionnés aux autres revenus du contribuable** et sont soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu.

Cependant, les cantons n'imposent que les gains qui excèdent un certain montant.

Les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeux suisses (casinos) sont exonérés (voir *chiffre 8.1.2*).



9.1.8 Gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée

Les gains réalisés lors de l'aliénation de valeurs mobilières faisant partie de la fortune privée du contribuable (titres, œuvres d'art, etc.) sont **exonérés** d'impôt en matière d'IFD ainsi qu'à l'échelle cantonale.

9.1.9 Impôt sur les gains immobiliers

Les gains réalisés sur la **fortune immobilière privée** sont **exonérés** de tout impôt **sur le plan fédéral**. Seuls les bénéfices en capital réalisés lors d'aliénations de valeurs immobilières faisant partie de la fortune commerciale (entrant dans l'actif commercial d'un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante ou d'une société) ainsi que ceux provenant d'une opération de nature professionnelle sont en effet soumis à l'IFD.

En revanche, les gains réalisés par le contribuable lors de la vente d'un immeuble lui appartenant sont imposés dans **tous les cantons**. Dans la plupart d'entre eux, l'impôt est prélevé uniquement par l'autorité cantonale. Dans les cantons d'OW, FR, BS, SH, GR et JU, il est cependant perçu aussi bien par les communes que par le canton. Dans les cantons de ZH et de ZG, seules les communes pré-

lèvent cet impôt, toutefois sur la base de prescriptions contenues dans la loi fiscale cantonale.

Là où l'impôt sur les gains immobiliers est perçu exclusivement par le canton, les communes de situation des immeubles participent en règle générale à son produit sous une forme ou une autre.

Dans près de la moitié des cantons, tous ces gains immobiliers sont en principe soumis à un **impôt spécial** distinct, appelé « Impôt sur les gains immobiliers », et qui s'applique aussi bien aux gains réalisés par les personnes physiques qu'à ceux obtenus par les personnes morales. Il s'agit en l'occurrence d'un **impôt exclusif**, en ce sens que seul cet impôt est perçu sur ce type de gains, qui ne sont donc en principe frappés d'aucune autre charge fiscale (système moniste).

Ailleurs, seuls les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la **fortune privée** des personnes physiques sont imposés séparément au moyen de cet impôt spécial. En revanche, les bénéfices faisant partie de la **fortune commerciale** (personnes morales ou personnes physiques exerçant une activité indépendante) ou les bénéfices immobiliers découlant d'une **opération** de nature **professionnelle** (gains réalisés par un commerçant d'immeubles dans l'exercice de sa profession) sont en principe **soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice resp. le revenu**. Ils sont donc simplement ajoutés aux autres bénéfices resp. revenus du contribuable (système dualiste comme pour l'IFD).

9.1.10 Impôt foncier

Outre les impôts sur la fortune ou le capital, plus de la moitié des cantons prélèvent un impôt frappant la propriété immobilière.

Impôt périodique, taxé et perçu chaque année, l'impôt foncier est **avant tout perçu par les communes**. Il est généralement taxé et calculé en fonction de la valeur fiscale déterminante existant à la fin de chaque période fiscale. Lorsque l'impôt est perçu uniquement par le canton, les communes de situation des immeubles participent en règle générale de manière substantielle au produit de l'impôt.

C'est ainsi que toutes les **communes** des cantons de SG, TI, VS et JU perçoivent un tel impôt auprès des personnes physiques et morales. En revanche, dans les cantons de BE, FR, AI, GR et VD les communes sont simplement autorisées – elles n'y sont pas obligées – à prélever l'impôt (impôt communal dit « facultatif »).



Dans les cantons de TG et GE, l'impôt n'est en revanche **perçu que par le canton** (pas d'impôt communal).

En plus de l'impôt communal frappant tous les immeubles, les cantons du TI et du VS prélèvent également un impôt cantonal, mais cette fois uniquement sur les immeubles appartenant aux personnes morales.

Le canton de VD possède en outre un impôt complémentaire (impôt cantonal et communal facultatif) ne frappant que les immeubles de placement des personnes morales. En sont donc exemptés les immeubles ou parties d'immeubles utilisés par la personne morale elle-même pour l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie.

Le canton de NE connaît ce même type d'impôt sur les immeubles de placement des personnes morales ainsi que sur les immeubles appartenant à des institutions de prévoyance normalement exonérées d'impôt, mais pas à titre complémentaire de l'impôt foncier ordinaire.

L'immeuble est imposé là où il se trouve; le domicile du contribuable n'a en fait pas d'importance.

Pour le calcul de l'impôt, les immeubles non destinés à des fins agricoles sont en général estimés à leur **valeur vénale**, les immeubles agricoles et sylvicoles à leur **valeur de rendement**. L'impôt foncier est calculé sur la valeur brute des immeubles, c.-à-d. sans tenir compte des éventuelles dettes qui les grèvent et qui ne peuvent pas être déduites.

Dans le canton de NE, l'impôt foncier est calculé sur la valeur cadastrale des immeubles de placement, sans déduction des dettes.

L'impôt foncier est toujours **proportionnel**. Les taux sont exprimés en pour mille et varient **entre 0,2 et 3‰** de la valeur vénale, de rendement ou cadastrale.

Dans les cantons de LU, OW, NW, BS, SH, AR, TG et TI, les personnes morales doivent s'acquitter d'un **impôt complémentaire sur les immeubles** – perçu à titre d'impôt minimum – lorsque celui-ci est plus élevé que les impôts ordinaires sur le bénéfice et le capital ou que l'impôt minimum sur les recettes brutes.

Les cantons d'OW et NW prévoient un impôt analogue aussi pour les **personnes physiques**.

Dans le canton de UR, cet impôt minimum sur la propriété foncière ne concerne que les personnes physiques qui payent moins de 300 francs d'impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques par année fiscale.

Les cantons de ZH, SZ, GL, ZG, SO, BL et AG ne possèdent **aucun impôt foncier**.

9.1.11 Droits de mutation

Les droits de mutation constituent un **impôt sur les transactions juridiques** qui frappe **tout transfert de la propriété de biens immobiliers** (et des droits y afférents) sis dans le canton ou dans la commune. Il s'agit donc d'une contribution prélevée sur la transaction en tant que telle.

Ces droits de mutation sont perçus presque partout, en général par le canton lui-même. Dans les cantons d'AR, SG et GR¹⁶, les droits de mutation sont prélevés exclusivement par les communes, tandis que dans ceux de FR, VD et VS, les communes peuvent prélever cet impôt en plus de celui perçu par le canton. Lorsque seul le canton prélève l'impôt, les communes participent parfois à son rendement.

Les cantons de ZH, UR, GL, ZG, SH et AG ne prélèvent pas de droits de mutation à proprement parler, mais uniquement des émoluments administratifs du registre foncier ou des droits d'enregistrement frappant les transferts immobiliers.

Le droit est normalement calculé sur la base du prix d'achat. C'est en principe l'acquéreur de l'immeuble – personne physique ou morale – qui doit payer le droit de mutation. Dans les cantons d'OW, BL et AR, le droit est dû – sauf convention contraire – par moitié par chacune des parties.

Les **barèmes** sont en règle générale **proportionnels** (taux fixes) et s'élèvent, dans la plupart des cantons et des communes, **entre 1 % et 3,3 %** du prix d'achat.

9.1.12 Impôt cantonal sur les maisons de jeu

Tous les cantons d'implantation d'un casino au bénéfice d'une **concession B** ont adapté leur législation fiscale et ont introduit un impôt sur les maisons de jeu, prélevé sur le produit brut des jeux, lequel ne doit toutefois pas représenter plus de 40 % du total de l'impôt sur les maisons de jeu revenant à la Confédération.

Les cantons ne peuvent pas prélever d'impôt auprès des casinos qui sont au bénéfice d'une concession A (grands casinos).

Les cantons ayant obtenu une concession de type B sont ceux de BE, SZ, FR, SH, SG, GR, TI, VS, NE, GE et JU.

9.1.13 Taxe professionnelle communale

Les **communes genevoises** ont la possibilité de percevoir un impôt dû par les personnes physiques et les personnes morales qui exercent sur le territoire de la commune une activité lucrative indépendante, y exploitent une entreprise commerciale, artisanale ou industrielle, ou y possèdent une succursale ou un établissement stable.

¹⁶ La base légale est la loi fiscale communale et ecclésiastique cantonale. La commune fixe le taux (au maximum 2 %).