



Berne, le 29 mai 2019

Imposition des immeubles faisant partie de la fortune commerciale en cas de propriétaires différents

Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 17.3359 déposé par la CER-N le 16 mai 2017

Condensé

Le postulat 17.3359 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) accepté par le Conseil national le 7 décembre 2017 charge le Conseil fédéral d'établir un rapport sur la situation actuelle dans le domaine de l'imposition des immeubles en cas de propriétaires différents (personnes physiques/personnes morales) et de proposer notamment des solutions visant à éliminer – ou tout au moins à réduire – les différences d'imposition existantes.

Le présent rapport expose tout d'abord le mode actuel d'imposition des gains immobiliers réalisés par des indépendants et des personnes morales (chiffre 2). Ces gains sont imposés de diverses manières au niveau fédéral et dans les cantons, que ce soit au moyen d'un impôt sur le revenu ou le bénéfice (Confédération et cantons dualistes) ou au moyen d'un impôt sur les gains immobiliers (cantons monistes). Le rapport indique ensuite quels autres impôts et taxes sont dus sur les gains immobiliers dans une perspective globale de la charge financière (chiffre 2.3).

Le présent rapport établit en outre qu'une harmonisation de la charge fiscale grevant les gains immobiliers réalisés par les indépendants et les personnes morales, c'est-à-dire une imposition indépendante de la forme juridique, doit tenir compte de la double imposition économique résultant de l'imposition des dividendes (chiffre 3.1). Sur la base d'un pourcentage d'imposition partielle de 70 % pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux, tel que le Conseil fédéral l'a recommandé dans le message concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17), et des taux d'imposition du bénéfice que les cantons ont laissé entrevoir, des calculs ont été effectués à titre d'exemples pour une série de cantons (chiffre 3.2). Compte tenu de ces hypothèses, on peut constater que le principe de la neutralité quant à la forme juridique ne serait pas respecté pour l'imposition des gains immobiliers dans les cantons dualistes. Cela résulte du fait que les gains immobiliers réalisés par des indépendants sont moins imposés que ceux qui sont réalisés par des personnes morales lorsque les indépendants remplissent les conditions pour une imposition privilégiée du bénéfice de liquidation. En revanche, les gains immobiliers réalisés par des personnes morales sont moins imposés que ceux qui sont réalisés par des indépendants lorsque ces derniers ne remplissent pas les conditions pour une imposition privilégiée du bénéfice de liquidation (chiffre 3.3).

Les calculs effectués à titre d'exemples révèlent par ailleurs que, selon les hypothèses retenues, une imposition des gains immobiliers indépendante de la forme juridique n'est pas non plus atteinte dans les cantons monistes considérés. Dans l'ensemble, les différences de charge fiscale sont cependant moins accusées que dans les cantons dualistes. Lorsque la durée de détention de l'immeuble est limitée, l'avantage fiscal pour les détenteurs de parts de personnes morales est plus marqué que lorsque la durée de détention est prolongée. En cas d'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation, si la durée de détention de l'immeuble est courte, il peut y avoir une imposition privilégiée des indépendants ou au contraire des détenteurs de parts de personnes morales, en fonction des cantons. Si la durée de détention de l'immeuble est prolongée, en revanche, les indépendants sont moins imposés que les détenteurs de parts de personnes morales dans tous les cantons examinés (chiffre 3.4).

Cinq variantes visant à harmoniser la charge fiscale sont présentées. L'imputation de l'impôt grevant le bénéfice sur l'impôt grevant le revenu des détenteurs de parts (méthode d'imputation) permettrait de se rapprocher de la neutralité quant à la forme juridique (chiffre 4.1). Une autre option consisterait à augmenter le pourcentage d'imposition partielle des rendements de participations (chiffre 4.2). Une autre solution encore consisterait à étendre le champ d'application de l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation (chiffre 4.3). En contrepartie, le niveau de charge fiscale du bénéfice de liquidation devrait être relevé. Un changement du système dualiste au système moniste atténuerait lui aussi la différence de charge fiscale, même s'il ne la

supprimerait pas (chiffre 4.4). Finalement, une harmonisation de la charge fiscale pourrait avoir lieu par l'intermédiaire d'une suppression des cotisations aux assurances sociales sur les gains immobiliers réalisés par des indépendants (chiffre 4.5). Du point de vue financier, les cinq variantes entraînent des augmentations ou des diminutions de recettes. Celles-ci ne peuvent être chiffrées, en particulier parce que les données nécessaires font défaut (chiffre 4.6).

1 Contexte

Le 16 mai 2017, la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) a déposé le postulat «Imposition des immeubles faisant partie de la fortune commerciale en cas de propriétaires différents» (17.3359). Le dépôt de ce postulat a fait suite à la non-entrée en matière des deux conseils concernant la loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles (16.031).

Le postulat charge le Conseil fédéral d'établir un rapport sur la situation actuelle dans le domaine de l'imposition des immeubles en cas de propriétaires différents (personnes physiques/personnes morales) et de proposer notamment des solutions visant à éliminer – ou tout au moins à réduire – les différences d'imposition existantes. Le rapport doit en particulier mettre en évidence:

- le cadre légal en vigueur en matière d'imposition des gains immobiliers réalisés sur des immeubles qui font partie de la fortune commerciale d'indépendants ou de personnes morales (chiffres 2.1 s.);
- la charge actuelle en ce qui concerne les impôts à tous les niveaux de l'État et toutes les cotisations sociales en cas d'aliénation d'un même objet par des personnes physiques et des personnes morales (chiffre 2.3);
- des solutions visant à mettre les indépendants et les personnes morales sur un pied d'égalité en ce qui concerne la charge qu'ils doivent supporter en termes d'impôts et de cotisations sociales (chiffres 3.1 s.);
- les conséquences financières, pour la Confédération et les cantons, des solutions proposées (chiffre 3.3).

Le développement du postulat relève notamment que, dans le domaine de l'imposition des gains immobiliers, il existe d'importantes divergences selon qu'un immeuble est la propriété de personnes physiques ou de personnes morales.

Le Conseil fédéral a rejeté le postulat dans son avis du 16 août 2018. Le 7 décembre 2017, le Conseil national a adopté le postulat par 96 voix contre 83 (5 abstentions).

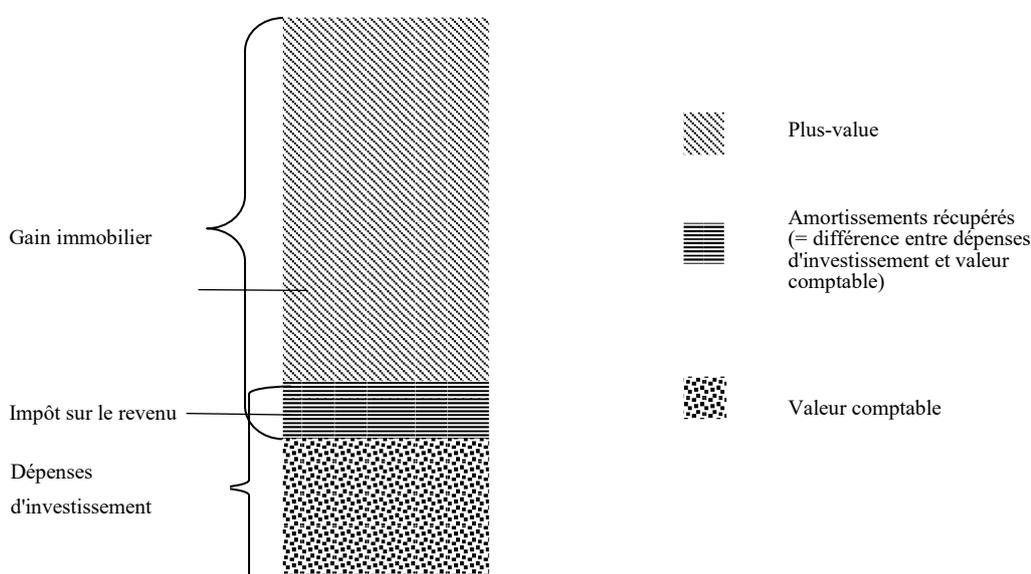
2 Imposition des gains immobiliers dans le droit en vigueur

Une vue d'ensemble figure en annexe.

2.1 Impôt fédéral direct

2.1.1 Personnes physiques: immeubles faisant partie de la fortune commerciale (indépendants)

Condition: un immeuble fait partie de la fortune commerciale d'un indépendant s'il sert, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité commerciale (voir art. 12, al. 2, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]¹ et art. 8, al. 2, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID])².



Lorsque des indépendants aliènent des immeubles, la plus-value et les amortissements récupérés, c'est-à-dire la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu (valeur comptable), sont soumis à l'impôt sur le revenu. L'imposition est effectuée conjointement avec celle des autres éléments du revenu.

Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée est assimilé à une aliénation (art. 18, al. 2, LIFD). On évite ainsi la perte de substrat fiscal, car les gains immobiliers réalisés dans la fortune privée sont exonérés de l'impôt fédéral direct. Lors du transfert dans la fortune privée, les réserves latentes sont réalisées, ce qui entraîne la perception de l'impôt sur le revenu. Sur demande du contribuable, un report d'impôt peut être accordé, si bien qu'au moment du transfert seuls les amortissements récupérés sont réalisés (art. 18a, al. 1, LIFD). Si un immeuble est acquis en remplacement d'un immeuble nécessaire à l'exploitation, les réserves

¹ RS 642.11

² RS 642.14

latentes peuvent être transférées sur l'immeuble acquis en remploi si celui-ci est également nécessaire à l'exploitation et se trouve en Suisse (art. 30, al. 1, LIFD). Les éventuelles pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être prises en considération du point de vue fiscal (art. 31, al. 1, LIFD).

La plus-value est calculée en déduisant du produit de la vente (c'est-à-dire le prix de vente et les autres prestations) les dépenses d'investissement (prix d'achat et dépenses consenties pour accroître la valeur de l'immeuble). Les frais d'acquisition (en particulier les droits de mutation et les frais d'intermédiaire ordinaires) sont déductibles.

Si le bien aliéné est un immeuble agricole ou sylvicole, la plus-value est exonérée de l'impôt fédéral direct (art. 18, al. 4, LIFD). Les réserves de terrains à bâtir des agriculteurs sont soumises au même régime fiscal que les réserves de terrains à bâtir des autres indépendants (voir ATF 138 II 32).

2.1.2 Personnes morales

Lorsque des personnes morales aliènent des immeubles, la plus-value et les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le bénéfice. Un report d'impôt peut être demandé en cas de restructurations (art. 61 LIFD) et de remploi (art. 64 LIFD). Une défalcation des pertes est possible pendant une période limitée (art. 67 LIFD). Pour ces états de fait ainsi que pour le calcul de la plus-value, l'on peut se référer aux commentaires concernant les indépendants (chiffre 2.1.1).

2.2 Impôts cantonaux et communaux

La LHID offre aux cantons le choix entre deux modèles historiques d'imposition des gains immobiliers (art. 12 LHID, systèmes dualiste et moniste): pour les gains immobiliers provenant de la fortune commerciale, certains cantons suivent le mode d'imposition de l'impôt fédéral direct (système dualiste); d'autres cantons soumettent tous les gains immobiliers à un impôt spécial, l'impôt sur les gains immobiliers (système moniste).

2.2.1 Système dualiste

2.2.1.1 Personnes physiques: immeubles faisant partie de la fortune commerciale (indépendants)

Dans le système dualiste, les gains immobiliers provenant de la fortune commerciale (sans les immeubles agricoles et sylvicoles) des indépendants sont soumis à l'impôt sur le revenu de la même manière qu'ils sont soumis à l'impôt fédéral direct (voir chiffre 2.1.1). Le système dualiste est appliqué dans les cantons suivants: LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, TG, GE³, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS et NE⁴.

Dans les cantons dualistes, les gains immobiliers résultant de l'aliénation d'immeubles agricoles

³ Le canton de Genève connaît une règle particulière. Un impôt spécial est perçu immédiatement après le transfert de propriété. Les indépendants et les personnes morales soumettent en plus les gains immobiliers à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur le bénéfice. Pour remédier à la double imposition résultant de ce système, l'impôt spécial peut être déduit de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur le bénéfice (voir art. 12, al. 4, LHID).

⁴ www.estv.admin.ch > Informations fiscales > Informations spécialisées > Système fiscal suisse > Recueil informations fiscales > L'impôt sur les gains immobiliers (consulté le 28 mars 2018 [édition juillet 2015]).

et sylvicoles ne sont soumis à l'impôt sur le revenu qu'à hauteur des amortissements récupérés (art. 8, al. 1, LHID). Les plus-values sont soumises à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 12, al. 1, LHID). En ce qui concerne l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles, l'on se référera au surplus au message relatif à la loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles⁵.

2.2.1.2 Personnes morales

Dans le système dualiste, les gains immobiliers des personnes morales sont soumis à l'impôt sur le bénéfice de la même manière qu'ils sont soumis à l'impôt fédéral direct (voir chiffre 2.1.2).

2.2.2 Système moniste

2.2.2.1 Personnes physiques: immeubles faisant partie de la fortune commerciale (indépendants)

Dans le système moniste, en cas de gains immobiliers provenant de la fortune commerciale (y compris les immeubles agricoles et sylvicoles), seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu. La plus-value est soumise à un impôt spécial (impôt sur les gains immobiliers; art. 12, al. 4, phrase introductive, LHID). D'après le droit fédéral, les faits justifiant le report de l'impôt sont en particulier les diverses formes de restructurations (art. 12, al. 4, let. a, LHID). Depuis le prononcé de l'ATF 131 I 249, les pertes commerciales qui sont prises en considération pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le bénéfice peuvent également être imputées sur l'impôt sur les gains immobiliers dans le cadre de la répartition fiscale intercantonale. Le canton où se situe l'immeuble d'exploitation aliéné est tenu de prendre en charge une part de la perte commerciale jusqu'à concurrence de la plus-value.

Le système moniste est appliqué dans les cantons suivants: ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI, JU⁶.

2.2.2.2 Personnes morales

Les gains immobiliers réalisés par des personnes morales sont soumis à l'impôt sur le bénéfice à hauteur des amortissements récupérés. Les plus-values sont soumises à l'impôt sur les gains immobiliers.

2.3 Autres impôts et taxes en lien avec les immeubles

2.3.1 Droits de mutation

Le *transfert* d'immeubles en tant que tel est soumis aux droits de mutation (parfois appelés impôt, contribution, taxe ou émolument). Il s'agit donc d'un impôt sur les transactions juridiques perçu par les cantons et/ou les communes⁷. C'est aux cantons qu'il incombe de définir les modalités de l'impôt. Ce dernier est en principe perçu sur le prix de vente. Sauf dans le canton de

⁵ FF 2016 1649

⁶ Voir note de bas de page 4.

⁷ Les droits de mutation (impôt proprement dit ou contribution mixte [c'est-à-dire combinaison d'impôt et de contribution causale]) sont perçus dans tous les cantons, à l'exception des suivants: SZ (aucun); ZH, GL, ZG et SH (simple émolument du registre foncier); UR (qualification juridique non définie). Source: www.estv.admin.ch > Informations

Vaud, les barèmes de l'impôt sont proportionnels et sont compris entre 1 et 33 ‰ en fonction du type de transfert d'immeuble⁸.

2.3.2 Taxe sur la plus-value

D'après les prescriptions fédérales, les cantons sont tenus d'introduire, pour le 1^{er} mai 2019 au plus tard, une taxe sur la plus-value correspondant aux exigences minimales de la loi fédérale modifiée du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT)⁹ (art. 38a, al. 4, en relation avec art. 5 LAT). La taxe sur la plus-value doit compenser au moins 20 % des avantages résultant des mesures d'aménagement, c'est-à-dire de la plus-value résultant du classement durable de terrains en zone à bâtir (art. 5, al. 1^{bis}, LAT). Lors du calcul de la taxe, le montant qui est utilisé dans un délai approprié pour l'acquisition d'un bâtiment agricole de remplacement destiné à être exploité à titre personnel est déduit de l'avantage résultant d'un classement en zone à bâtir (art. 5, al. 1^{quater}, LAT). La taxe n'est exigible que lorsque le bien-fonds est construit ou aliéné (art. 5, al. 1^{bis}, LAT).

La plupart des cantons ont opté pour une réglementation consistant à prélever 20 % de la plus-value résultant des mesures d'aménagement (état: 15 février 2019)¹⁰. Plusieurs cantons prévoient un prélèvement allant jusqu'à 50 % de la plus-value résultant de ces mesures, ce qui n'est pas confiscatoire aux yeux du Tribunal fédéral¹¹. Le 1^{er} mai 2019, cinq cantons¹² n'ont toujours pas adopté de réglementation satisfaisant aux exigences minimales du droit fédéral en matière de taxe sur la plus-value. Le 10 avril 2019, le Conseil fédéral a décidé de geler le classement en zone à bâtir dans ces cinq cantons.

En cas d'impôt sur les gains immobiliers, la taxe perçue est déduite du gain en tant que partie des impenses (art. 5, al. 1^{sexies}, LAT). Pour les particuliers et, dans les cantons monistes, pour les immeubles faisant partie de la fortune commerciale, la taxe sur la plus-value est donc déductible de l'assiette de l'impôt sur les gains immobiliers.

Pour les indépendants et les personnes morales dans les cantons dualistes, de même que pour l'impôt fédéral direct, la taxe sur la plus-value est considérée comme un investissement, c'est-à-dire que les coûts d'investissement sont augmentés de la taxe sur la plus-value, ce qui diminue le montant de la plus-value soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur le bénéfice.

fiscales >

Informations spécialisées > Système fiscal suisse > Recueil informations fiscales > Les droits de mutation (consulté le 10 avril 2019 [état avril 2018]).

⁸ www.estv.admin.ch > Informations fiscales > Informations spécialisées > Système fiscal suisse > Recueil informations fiscales > Les droits de mutation (consulté le 10 avril 2019 [état avril 2018]).

⁹ RS 700

¹⁰ Prélèvement de la plus-value dans les cantons – Tableau comparatif (www.espacesuisse.ch > Thèmes de l'aménagement du territoire suisse > Moyens et règles pour développer vers l'intérieur > Compensation de la plus-value [consulté le 10 avril 2019]).

¹¹ ATF 105 Ia 134, consid. 3

¹² GE, SZ, LU, ZG et ZH (www.admin.ch > Documentation > Communiqués > Communiqués du Conseil fédéral > 10.04.2019).

2.3.3 Cotisations sociales

Une cotisation AVS de 7,8 %¹³ est perçue sur le revenu des indépendants (art. 8, al. 1, de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants [LAVS]¹⁴). Est considéré comme revenu soumis à cotisation AVS tout revenu du travail autre que la rémunération pour un travail accompli dans une situation dépendante (art. 9, al. 1, LAVS). Ce revenu est déterminé par les autorités fiscales cantonales et communiqué aux caisses de compensation (art. 9, al. 3, LAVS). Le revenu déterminant est le revenu imposable au sens de l'impôt fédéral direct. Le revenu soumis à cotisation AVS sert également de base pour le calcul des cotisations de 1,4 % à l'assurance-invalidité (AI; art. 3, al. 1, de la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité [LAI]¹⁵), ainsi que des cotisations de 0,45 % au régime des allocations pour perte de gain (art. 36, al. 1, du règlement du 24 novembre 2004 sur les allocations pour perte de gain [RAPG]¹⁶). Dans l'ensemble, les cotisations au 1^{er} pilier (AVS/AI/APG) se montent donc à 9,65 % du revenu des indépendants.

Les gains immobiliers réalisés par les indépendants font partie du revenu soumis à cotisation AVS et sont soumis aux cotisations au 1^{er} pilier. Est constitutif de rente un revenu *moyen* n'excédant pas 84 600 francs. Si, au cours d'une année, des cotisations AVS/AI plus élevées sont versées en raison d'un gain immobilier, la moyenne du revenu constitutif de rente peut s'en trouver augmentée. Cela se traduit en fin de compte par une rente AVS/AI plus élevée.

Aucune cotisation sociale n'est due sur les bénéfices des personnes morales ainsi que sur les dividendes.

¹³ Si le revenu soumis à cotisation AVS est inférieur à 56 400 francs, les cotisations descendent jusqu'à 4,2 %, conformément à un barème établi par le Conseil fédéral.

¹⁴ RS 831.10

¹⁵ RS 831.20

¹⁶ RS 834.11

2.3.4 Vue d'ensemble de la charge totale sur les gains immobiliers

Pour le droit en vigueur, la charge totale grevant l'aliénation d'un immeuble peut être représentée comme suit:

Gain immobilier	Indépendant	Personne morale	
		Échelon de la société	Détenteur de parts (personne physique, fortune privée)
Confédération			
Impôt sur le revenu	Taux maximum 11,5 % du revenu imposable	–	Dividendes imposables à 60 % en cas de participation d'au moins 10 % du capital-actions ou du capital social
Impôt sur le bénéfice	–	8,5 % du bénéfice imposable	
Cotisations au 1 ^{er} pilier	Maximum 9,65 %	–	
Cantons / communes			
Impôt sur le revenu (système dualiste ¹⁷)	Taux maximum 11,36 à 33,50 % ¹⁸ du revenu imposable	–	Dividendes imposables à un taux allant de 35 à 70 % en cas de participation d'au moins 10 % du capital-actions ou du capital social
Impôt sur le bénéfice (système dualiste ¹⁹)	–	Taux maximum 5,26 à 18,94 % ²⁰ du bénéfice imposable	
Impôt sur les gains immobiliers (système moniste ²¹)	Dépend de la durée de possession et du montant du gain (64,85 % ²² à 0 % ²³)	Dépend de la durée de possession et du montant du gain (64,85 % ²⁴ à 0 % ²⁵)	
Taxe sur la plus-value en cas d'avantages résultant de mesures d'aménagement (par ex. changement d'affectation)	20 à 50 % en fonction de la législation cantonale	20 à 50 % en fonction de la législation cantonale	
Droits de mutation ou émolument du registre foncier	1 à 33 % en fonction de la législation cantonale (à l'exception de SZ)	1 à 33 % en fonction de la législation cantonale (à l'exception de SZ)	

¹⁷ Dans les cantons monistes, seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu.

¹⁸ Fourchette des taux maximums des cantons (impôt cantonal et impôt communal des chefs-lieux des cantons [état au 1^{er} janvier 2017]).

¹⁹ Dans les cantons monistes, seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le bénéfice.

²⁰ Fourchette des taux maximums des cantons (impôt cantonal et impôt communal des chefs-lieux des cantons [état au 1^{er} janvier 2017]).

²¹ Dans les cantons monistes, seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu.

²² Berne, durée de possession inférieure à un an (état au 1^{er} janvier 2015).

²³ Genève, durée de possession supérieure à 25 ans (état au 1^{er} janvier 2015).

²⁴ Berne, durée de possession inférieure à un an (état au 1^{er} janvier 2015).

²⁵ Genève, durée de possession supérieure à 25 ans (état au 1^{er} janvier 2015).

3 Comparaison de la charge fiscale en vigueur pour les indépendants et les personnes morales/détenteurs de parts

3.1 Différences fondamentales dans l'imposition de la fortune commerciale

La différence d'imposition des gains immobiliers selon qu'ils proviennent de la fortune commerciale des indépendants ou de la fortune commerciale des personnes morales résulte en premier lieu des différences de barèmes fiscaux ainsi que du prélèvement de cotisations aux assurances sociales sur le revenu des indépendants:

- Les revenus des indépendants sont soumis à un barème fiscal progressif (charge fiscale marginale jusqu'à 13 % du revenu imposable sur le plan fédéral; barèmes divers dans les cantons).
- Sur le plan fédéral, le bénéfice des personnes morales est imposé à un taux unique (8,5 % du bénéfice imposable). Dans les cantons, le bénéfice des personnes morales est soumis à des barèmes de formes diverses (barème unique ou barème progressif).
- Une autre différence réside dans le fait que des cotisations au 1^{er} pilier doivent être versées sur le revenu des indépendants (y compris sur les plus-values résultant de l'aliénation d'immeubles; voir chiffre 2.3.3)²⁶. Il en résulte une imposition supplémentaire des gains immobiliers de 9,65 % considérée isolément.
- À certaines conditions, le bénéfice provenant de la cessation d'activité des indépendants est imposé à un barème fiscal fortement réduit sur le plan fédéral et dans les cantons (imposition privilégiée du bénéfice de liquidation).

Les différences de barèmes fiscaux et le prélèvement des cotisations sociales pour les indépendants sont relativisés par la «double imposition économique» qui grève les détenteurs de parts de personnes morales en raison de l'imposition des dividendes lorsque des dividendes sont distribués. Si l'on entend atteindre une harmonisation de la charge totale (neutralité de l'imposition quant à la forme juridique²⁷), ce fait doit être pris en considération. Les chiffres ci-après s'appliquent donc à comparer la charge fiscale des différents «bénéficiaires finaux» des gains immobiliers, c'est-à-dire de l'indépendant et du détenteur de parts de la personne morale.

3.2 Bases de calcul servant à vérifier que l'imposition des gains immobiliers est neutre quant à la forme juridique

Dans le message concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17), le Conseil fédéral s'est penché sur la question de la neutralité de l'imposition quant à la forme juridique²⁸. Dans ce contexte, il a constaté que la charge de l'impôt sur le bénéfice a eu tendance à reculer en Suisse ces dernières années et que la «double imposition économique» était le plus souvent

²⁶ Le revenu déterminant est le revenu imposable au sens de l'impôt fédéral direct.

²⁷ La neutralité quant à la forme juridique suppose que celle-ci (société de personnes ou de capitaux) ne soit pas choisie en fonction de considérations fiscales.

²⁸ FF 2018 2592

surcompensée par les dispositions en vigueur, notamment l'imposition partielle des dividendes. En d'autres termes, dans le statu quo, la gestion d'une entreprise sous la forme d'une personne morale tend à être plus attrayante fiscalement qu'une activité lucrative indépendante. Dans le but notamment de contrecarrer cette tendance, le Conseil fédéral a proposé une augmentation de l'imposition des dividendes pour les participations qualifiées (c'est-à-dire pour les participations d'au moins 10 % du capital-actions ou du capital social).

Le présent document se fonde sur les taux d'imposition du bénéfice que les cantons ont prévus pour la mise en œuvre du PF 17²⁹ ainsi que sur le pourcentage d'imposition partielle de 70 % qui était prévu dans le message sur le PF 17. Sur cette base, l'on peut constater que, pour un revenu brut compris entre 150 000 et 200 000 francs, le principe de la neutralité quant à la forme juridique est à peu près respecté en ce qui concerne l'imposition du revenu (sans les gains immobiliers). La loi fédérale du 28 septembre 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA; anciennement PF 17), acceptée en votation populaire le 19 mai 2019, se borne à prescrire un pourcentage d'imposition partielle d'au moins 50 % à l'échelon cantonal. En amont de la votation, les cantons ont laissé entrevoir des pourcentages d'imposition partielle se situant dans une fourchette de 50 à 80 %³⁰. Les calculs concernant la neutralité quant à la forme juridique fondés sur un pourcentage d'imposition partielle de 70 % ne sont donc probablement pas moins proches de ce qui sera un jour la situation réelle que les calculs fondés sur un pourcentage d'imposition partielle de 50 %. Avec un pourcentage d'imposition partielle inférieur à 70 %, pour un revenu brut de l'ordre de 150 000 francs, le principe de la neutralité quant à la forme juridique devrait être respecté.

Sur la base de ces éléments, un état de fait comprenant les hypothèses suivantes a été créé pour l'analyse des charges fiscales grevant les gains immobiliers:

Hypothèses communes

- Le gain immobilier se monte à 500 000 francs, les amortissements récupérés, à 250 000 francs. La comparaison de la charge fiscale se base sur une durée de détention de 5 ans (courte durée de détention) ou de 30 ans (longue durée de détention).
- L'impôt paroissial a été laissé de côté.
- On s'est à chaque fois fondé sur la situation du chef-lieu de canton.
- On est parti de l'idée que la taxe grevant les plus-values résultant de mesures d'aménagement a déjà été prise en considération en tant qu'impense lors de la détermination du gain immobilier ou comme charges justifiées par l'usage commercial lors de la détermination du revenu imposable. La taxe sur la plus-value n'est donc pas mentionnée séparément.

Personne physique (exerçant une activité indépendante)

- Les autres revenus réalisés par le contribuable se montent à 150 000 francs.
- Lors des calculs, on est parti du principe que les cotisations que les indépendants versent aux assurances sociales ne sont constitutives de rente que jusqu'à un revenu de 84 600 francs.
- Le contribuable est célibataire.

²⁹ Pris en considération d'après les plans cantonaux de mise en œuvre présentés dans le tableau 21 de l'annexe du message relatif au Projet fiscal 17, FF **2018** 2679.

³⁰ Les pourcentages d'imposition partielle suivants ont été acceptés à ce jour en votations cantonales: GE 70 %, GL 70 %, BS 80 %. Un pourcentage d'imposition partielle de 60 % a été rejeté dans le canton de SO (état au 28.5.2019).

- La possibilité d'imposer à certaines conditions les bénéfices de liquidation ou les amortissements récupérés à un barème spécial (imposition privilégiée du bénéfice de liquidation) a été prise en considération. Les comparaisons de charge fiscale ont été effectuées aussi bien avec barème spécial que sans barème spécial.

Personne morale (société de capitaux)

- Pour les sociétés de capitaux, on part de l'hypothèse que le bénéfice est entièrement distribué aux détenteurs de parts et que ceux-ci détiennent une participation qualifiée, c'est-à-dire au moins 10 % du capital-actions ou du capital social d'une société.
- On part de l'idée que le détenteur de parts touche un dividende (et non un salaire).
- Le siège de la société et le domicile de l'entrepreneur se trouvent au même endroit.
- On s'est fondé sur les taux d'imposition du bénéfice que les cantons ont annoncés dans le cadre du PF 17. Le pourcentage d'imposition partielle est de 70 % pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux.

3.3 Cantons à système dualiste

Dans les cantons dualistes, tant les gains immobiliers que les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur le bénéfice. Étant donné que la charge fiscale dépend de divers facteurs, il n'est pas possible d'affirmer avec certitude que l'imposition des gains immobiliers est plus avantageuse pour les indépendants que pour les détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux. Parmi les facteurs déterminants, il faut notamment citer:

- le montant du revenu courant;
- le montant du gain immobilier et des amortissements récupérés;
- le pourcentage d'imposition partielle et les barèmes de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le bénéfice.

Si l'on part des hypothèses exposées sous chiffre 3.2 et que l'on considère seulement l'imposition des autres revenus, qui se montent à 150 000 francs, le principe de la neutralité quant à la forme juridique serait à peu près respecté dans les cantons dualistes. Dans ces derniers, cependant, s'ajoutent à ce revenu imposable aussi bien le gain immobilier que les amortissements récupérés, qui sont grevés de l'impôt sur le revenu. Si le gain immobilier se monte à 500 000 francs et les amortissements récupérés, à 250 000 francs, on peut alors dire que les indépendants sont régulièrement grevés d'une charge fiscale plus élevée que les détenteurs de parts dans une société de capitaux. Même si aucun autre revenu n'était réalisé lors de cette période fiscale (les autres revenus se montent à 150 000 francs dans notre hypothèse), l'indépendant serait moins bien placé sur le plan fiscal que le détenteur de parts dans une société de capitaux. Dans les cantons dualistes, sans imposition séparée du revenu non périodique, les détenteurs de parts dans une société de capitaux s'en sortent systématiquement mieux sur le plan fiscal.

Cependant, en cas de cessation de l'activité lucrative indépendante, élément souvent lié à l'aliénation de l'immeuble, il existe la possibilité de soumettre séparément à l'imposition les réserves latentes réalisées (imposition privilégiée du bénéfice de liquidation). Dans les cantons dualistes, le gain immobilier et les amortissements récupérés concernant les indépendants peuvent bénéficier de cette imposition privilégiée. Les conditions pour recourir à cette possibilité sont généralement que le contribuable ait atteint l'âge de 55 ans ou ait cessé son activité pour cause d'invalidité. L'imposition séparée est alors appliquée non pas seulement au gain immobilier, mais bien à l'ensemble du bénéfice de liquidation.

Si l'on tient compte de l'imposition du bénéfice de liquidation, l'affirmation selon laquelle la charge fiscale grevant les détenteurs de parts dans une société de capitaux est forcément plus basse ne peut être maintenue. Sur les cinq cantons dualistes considérés (LU, FR; AG; TG et GE), le principe de la neutralité quant à la forme juridique est quasiment respecté dans quelques cantons (FR, TG et GE); dans le canton de LU, les détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux s'en sortent mieux sur le plan fiscal; dans le canton d'AG, ce sont les indépendants qui sont avantagés. Dans le canton d'AG, la charge fiscale grevant les indépendants est régulièrement plus basse que celle grevant les détenteurs de parts ayant une participation qualifiée dans une société de capitaux.

En résumé, on peut tirer les conclusions suivantes:

- Avec un revenu brut d'environ 150 000 francs, le principe de la neutralité quant à la forme juridique est quasiment respecté si l'on compare les indépendants et les détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux. En cas de revenu plus bas, l'activité lucrative indépendante s'avère régulièrement plus avantageuse sur le plan fiscal, tandis que la participation à une personne morale est plus avantageuse en cas de revenu plus élevé.
- Si un gain immobilier s'ajoute à ce revenu de 150 000 francs, le détenteur de parts dans une société de capitaux bénéficie toujours d'un avantage fiscal si aucun barème spécial n'est appliqué au revenu non périodique.
- Cet avantage s'inverse partiellement si des bénéfices de liquidation réalisés par l'indépendant peuvent être imposés séparément des autres revenus. En pareil cas, la charge fiscale grevant l'indépendant est souvent identique et parfois inférieure à celle qui grève le détenteur de parts dans une société de capitaux.

Par conséquent, le principe de la neutralité quant à la forme juridique pourrait dans de nombreux cas être enfreint dans les cantons dualistes. Cela n'est pas dû au gain immobilier en tant que tel, mais bien à un manque de coordination entre l'impôt sur le bénéfice (le plus souvent proportionnel) et l'impôt sur le revenu (progressif). Le barème séparé pour les bénéfices de liquidation permet de corriger de manière forfaitaire le désavantage fiscal dont est régulièrement affectée l'activité lucrative indépendante lorsqu'elle procure de hauts revenus et des gains immobiliers. Le recours à cette imposition séparée est cependant assorti de conditions. Finalement, il arrive que l'on outre passe l'objectif, avec une charge fiscale (trop) basse ménageant un avantage aux indépendants par rapport aux détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux.

3.4 Cantons à système moniste

Dans les cantons monistes, les gains immobiliers font l'objet d'un impôt spécial (l'impôt sur les gains immobiliers) aussi bien pour les indépendants que pour les sociétés de capitaux. À première vue, il semble donc que, pour un revenu ou un bénéfice de par exemple 150 000 francs, une imposition indépendante de la forme juridique soit garantie dans les cantons monistes. Cependant, même si les gains immobiliers sont grevés de cet impôt uniforme, le traitement fiscal comporte des différences qui ont pour conséquence que l'imposition n'est généralement pas indépendante de la forme juridique:

- Au niveau de la société de capitaux, l'impôt sur les gains immobiliers peut être déduit dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice. Il n'est par contre pas déductible du revenu pour les indépendants.

- Les indépendants doivent payer des cotisations aux assurances sociales sur les amortissements récupérés et les gains immobiliers. Cela constitue un désavantage par rapport aux sociétés de capitaux.
- Chez les indépendants, l'imposition des gains immobiliers constitue la charge fiscale finale, tandis que, chez les détenteurs de parts, le bénéfice (gains immobiliers compris) pouvant être distribué est soumis à l'imposition partielle.

Une comparaison de la charge fiscale de quelques cantons monistes (ZH; NW, BS; BL, SZ et JU) montre que, dans les situations examinées, le principe de la neutralité quant à la forme juridique n'est pas respecté et que les détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux s'en sortent mieux du point de vue fiscal. L'avantage fiscal dont bénéficient les détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux est plus marqué en cas de courte durée de détention de l'immeuble que si la durée de possession est de 30 ans.

Le résultat est un peu moins uniforme lorsque le barème spécial est pris en considération dans le cadre de l'imposition du bénéfice de liquidation. En cas de courte durée de détention de l'immeuble, l'avantage fiscal est variable: dans les cantons de NW et de BS, la charge fiscale grevant les détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux est inférieure à celle qui grève les indépendants; dans les autres cantons examinés (ZH, BL, SZ et JU), la charge fiscale grevant les indépendants est par contre inférieure à celle qui grève les détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux. En revanche, lorsque la durée de détention de l'immeuble est plus longue, la charge fiscale grevant les indépendants est plus basse que celle grevant les détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux dans chacun des cantons examinés.

On peut donc en déduire que, même dans les cantons monistes, le principe de la neutralité quant à la forme juridique n'est pas respecté, bien que les différences de charge fiscale y soient moins graves que dans les cantons dualistes. Le barème spécial applicable pour l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation corrige le désavantage fiscal que les indépendants subissent dans les cantons monistes également. Cependant, la correction tend aussi à être trop forte dans les cantons monistes, si bien que les indépendants y bénéficient d'un avantage fiscal, du moins en cas de longue durée de détention de l'immeuble.

4 Variantes visant à harmoniser la charge fiscale grevant les gains immobiliers provenant de la fortune commerciale

4.1 Méthode de l'imputation

Dans les cantons dualistes et (dans une moindre mesure) dans les cantons monistes, le principe de la neutralité quant à la forme juridique est régulièrement enfreint. L'ampleur de la différence de charge fiscale entre les indépendants et les détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux dépend essentiellement de l'application, pour les indépendants, du barème spécial pour l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation. En faisant abstraction du barème spécial, la méthode de l'imputation pourrait quasiment garantir la neutralité de l'imposition quant à la forme juridique. Dans cette méthode, l'impôt sur le bénéfice qui a été payé au niveau de la société de capitaux peut être imputé sur l'impôt sur le revenu au niveau du détenteur de parts. Dans ce contexte, l'impôt sur le bénéfice doit uniquement être interprété comme un impôt à la source ou de garantie qui est ensuite imputé sur la dette finale d'impôt sur le revenu. Cette procédure ne parvient cependant pas à assurer une neutralité complète quant à la forme juridique tant que le revenu des indépendants est grevé de cotisations aux assurances sociales.

Une imputation exacte entraînerait une énorme charge administrative, notamment en ce qui concerne les états de fait internationaux et les opérations au sein des groupes. En cas d'imputation à l'échelle internationale, le fisc risquerait en outre de perdre des recettes dans les cas où un détenteur suisse de parts dans une société de capitaux étrangère aurait droit au remboursement de l'impôt étranger sur le bénéfice. En ce qui concerne les opérations au sein des groupes, il ne faudrait pas seulement imputer la part d'impôt sur le bénéfice de la société mère à laquelle le détenteur de parts participe, mais aussi les parts d'impôt sur le bénéfice de toutes les filiales.

La procédure d'imputation serait une méthode permettant de se rapprocher de la neutralité quant à la forme juridique. En tenant compte de toutes ses conséquences, il faut cependant partir de l'idée qu'un tel système serait impraticable en raison des ressources disproportionnées nécessaires à son exécution.

4.2 Augmentation du pourcentage d'imposition partielle

Même avec un pourcentage d'imposition partielle de 70 % (proposition du Conseil fédéral dans le message sur le PF 17), l'imposition des gains immobiliers ne respecterait pas le principe de la neutralité quant à la forme juridique. Il faudrait pour cela augmenter plus fortement le pourcentage d'imposition partielle. La charge fiscale grevant le détenteur de parts s'en trouverait augmentée, si bien que sa charge fiscale totale se rapprocherait de celle d'un indépendant. En contrepartie, le pourcentage d'imposition partielle applicable aux actions disséminées devrait légèrement diminuer et correspondre à celui qui est appliqué aux participations qualifiées.

Dans le cadre des discussions relatives à la RFFA, le Parlement a examiné la question des participations qualifiées; en ce qui concerne les impôts cantonaux, mû par des considérations fédéralistes, il s'est prononcé pour une imposition minimale de 50 %; en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, il a suivi la proposition du Conseil fédéral et a fixé à 70 % le pourcentage d'imposition partielle applicable. Au vu de ces débats parlementaires, une nouvelle augmentation du pourcentage d'imposition partielle applicable aux participations qualifiées ne serait actuellement guère susceptible de réunir une majorité.

4.3 Extension de l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation

Une autre solution consisterait à atténuer les différences de charge fiscale entre indépendants et détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux en étendant l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation.

Comme cela a été exposé aux chiffres 3.3 et 3.4, l'imposition séparée du bénéfice de liquidation se traduit régulièrement par une charge fiscale plus avantageuse du point de vue des indépendants. En cas de longue durée de détention de l'immeuble en particulier, l'imposition de l'indépendant est plus avantageuse que celle du détenteur de parts dans une société de capitaux dans tous les cantons monistes (et dans certains cantons dualistes). Pour cette raison, la charge fiscale grevant le bénéfice de liquidation devrait être relevée dans une série de cantons afin de devenir un instrument apte à générer une imposition indépendante de la forme juridique. En contrepartie, le champ d'application de l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation devrait être étendu de façon qu'une imposition séparée du bénéfice de liquidation soit possible pour un nombre aussi élevé que possible d'indépendants. Si le champ d'application était étendu et que la charge fiscale grevant le bénéfice de liquidation était simultanément relevée, l'on se rapprocherait d'une imposition indépendante de la forme juridique.

4.4 Passage au système moniste

Une autre variante consisterait en ce que les cantons dualistes adoptent le système moniste. Il est vrai que ce dernier n'assure pas non plus la neutralité quant à la forme juridique. Cependant, les différences de charge fiscale sont moins graves que dans le système dualiste. Une harmonisation de la charge fiscale totale pourrait en plus être atteinte par la suppression du prélèvement des cotisations aux assurances sociales sur les gains immobiliers (voir chiffre 4.1.5).

Le 11 décembre 2013, le Conseil national a donné suite par 93 voix contre 82 à l'initiative parlementaire 12.476 Müller Leo «Imposition des gains immobiliers», qui réclamait le passage au système moniste pour tous les cantons (et l'exonération des plus-values sur le plan fédéral). Le 8 décembre 2014, le Conseil des États a par contre refusé de donner suite à ce texte par 33 voix contre 3. La Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances s'était préalablement prononcée à l'unanimité contre cette initiative parlementaire. Les arguments avancés faisaient en particulier état de la lourde charge administrative liée au système moniste. Il a également été relevé que le passage au système moniste constituerait une grosse atteinte à la souveraineté fiscale des cantons.

4.5 Suppression des cotisations aux assurances sociales sur les gains immobiliers

Une harmonisation de la charge fiscale totale grevant les gains immobiliers pourrait avoir lieu par la suppression des cotisations au 1^{er} pilier versées par les indépendants. La charge fiscale totale grevant les gains immobiliers des indépendants s'en trouverait réduite. À cet effet, il serait nécessaire d'apporter à la LAVS une modification excluant les gains immobiliers du revenu soumis à cotisation AVS. Il n'est cependant pas impossible qu'une telle exclusion transforme le désavantage actuel en un avantage par rapport aux détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux. En tenant en particulier compte de l'imposition du bénéfice de liquidation, les indépendants bénéficieraient alors régulièrement d'une charge fiscale inférieure à celle des détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux.

Dans le cadre de l'initiative parlementaire 12.476, la suppression des cotisations aux assurances sociales prélevées sur les gains immobiliers avait été envisagée mais finalement rejetée (voir chiffre 4.1.4). Par rapport au droit actuel, elle se traduirait par des rentes AVS et AI inférieures pour les indépendants aliénant des immeubles.

4.6 Conséquences financières des différentes variantes

Une réforme visant à établir une imposition indépendante de la forme juridique peut provoquer une augmentation ou une diminution des recettes. Cela dépend du choix opéré entre deux options: rapprocher la charge fiscale grevant les détenteurs de parts dans des sociétés de capitaux de celle qui grève les indépendants ou réduire la charge fiscale grevant les indépendants. Une extension du champ d'application de l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation tend à provoquer une diminution des recettes en ce qui concerne l'impôt fédéral direct des personnes physiques et en ce qui concerne les impôts cantonaux sur le revenu. Une augmentation du pourcentage d'imposition partielle se traduirait en revanche par une augmentation des recettes en ce qui concerne les impôts sur le revenu de la Confédération et des cantons.

Le passage à la procédure d'imputation pourrait entraîner une diminution des recettes si cette procédure était appliquée tant aux participations qualifiées qu'aux actions disséminées. Étant donné que les dividendes feraient uniquement l'objet d'une charge fiscale finale avec l'impôt sur le revenu – alors que le système actuel provoque, en cas de distribution de dividendes, une

double imposition économique avec l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le revenu pour les actions disséminées –, on aurait une diminution des recettes en ce qui concerne les dividendes distribués pour les actions disséminées. Au final, on pourrait cependant aussi observer une augmentation des recettes, car les participations qualifiées, qui sont numériquement moins importantes que les actions disséminées mais sont importantes de par leur volume, ne sont pas pleinement grevées de l'impôt sur le revenu. Une augmentation des recettes due à un changement de système est d'autant plus vraisemblable que le poids des participations qualifiées est élevé et que le pourcentage d'imposition partielle est bas. En outre, plus l'impôt sur le bénéfice est bas et plus l'impôt sur le revenu est élevé, plus la vraisemblance que le changement de système se traduise non par une diminution mais par une augmentation des recettes est élevée. Il n'est en outre pas exclu qu'une modification aussi sérieuse du droit fiscal provoque des modifications dans la politique de distribution des dividendes des entreprises.

Si les cantons appliquant actuellement le système dualiste passaient au système moniste, ils pourraient bien en fin de compte enregistrer une légère diminution des recettes, car un tel changement ne corrige que faiblement les inégalités de charge fiscale existantes. Par conséquent, les recettes d'un nouvel impôt sur les gains immobiliers à créer ne compenseraient pas entièrement la diminution des recettes de l'impôt sur le revenu. La suppression des cotisations aux assurances sociales prélevées sur les gains immobiliers entraînerait une diminution des recettes du 1^{er} pilier et une légère augmentation des recettes des impôts sur le revenu.

Il n'est pas possible de chiffrer l'augmentation ou la diminution des recettes, car les données nécessaires (montant des gains immobiliers; durée de détention de l'immeuble) font défaut, mais aussi parce qu'il faut s'attendre à des réactions d'adaptation des contribuables, par exemple un changement du comportement en matière de distribution à la suite du passage à la procédure d'imputation.

Imposition des gains immobiliers

	Droit en vigueur
Confédération	
Personne physique, fortune commerciale (immeubles agricoles et sylvicoles)	La plus-value est exonérée Imposition des amortissements récupérés en tant que revenu (soumis aux cotisations AVS/AI/APG) Barème d'impôt: maximum 13 %
Personne physique, fortune commerciale (sans immeubles agricoles et sylvicoles)	Imposition de la plus-value ainsi que des amortissements récupérés en tant que revenu (soumis aux cotisations AVS/AI/APG) Barème d'impôt: maximum 13 %
Personne morale	Imposition de la plus-value et des amortissements récupérés en tant que bénéfice Barème d'impôt: 8,5 %
Canton à système dualiste	
Personne physique, fortune commerciale (immeubles agricoles et sylvicoles)	Impôt sur les gains immobiliers sur la plus-value; impôt sur le revenu sur les amortissements récupérés Barème d'impôt: selon le droit cantonal
Personne physique, fortune commerciale (sans immeubles agricoles et sylvicoles)	Imposition de la plus-value et des amortissements récupérés en tant que revenu Barème d'impôt: selon le droit cantonal
Personne morale	Imposition de la plus-value et des amortissements récupérés en tant que bénéfice Barème d'impôt: selon le droit cantonal
Canton à système moniste	
Personne physique, fortune commerciale (immeubles agricoles et sylvicoles)	Impôt sur les gains immobiliers sur la plus-value Impôt sur le revenu sur les amortissements récupérés Barème d'impôt: selon le droit cantonal
Personne physique, fortune commerciale (sans immeubles agricoles et sylvicoles)	Impôt sur les gains immobiliers sur la plus-value Imposition des amortissements récupérés en tant que revenu Barème d'impôt: selon le droit cantonal
Personne morale	Impôt sur les gains immobiliers sur la plus-value; impôt sur le revenu sur les amortissements récupérés Barème d'impôt: selon le droit cantonal