



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

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

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

E Notions fiscales

**Assujettissement subjectif
Septembre 2021**

Assujettissement subjectif

(Etat de la législation au 1^{er} janvier 2021)

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

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscalas
Administraziun federala
da taglia

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

© Documentation et Information fiscale / AFC
Berne, 2021

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
1.1	Sujet fiscal	1
1.2	Différence entre sujet fiscal et contribuable	1
1.3	Conditions de l'assujettissement subjectif à l'impôt	2
1.3.1	Capacité juridique.....	2
1.3.2	Rattachement à l'impôt	2
2	ASSUJETTISSEMENT DES PERSONNES PHYSIQUES	3
2.1	Étendue de l'assujettissement.....	3
2.1.1	Domicile fiscal	4
2.1.2	Assujettissement illimité.....	5
2.1.3	Assujettissement limité	7
2.1.3.1	A l'échelon international et/ou intercantonal	7
2.1.3.2	A l'échelon international uniquement	7
2.1.3.3	Résumé.....	8
2.2	Durée de l'assujettissement.....	9
2.2.1	Début de l'assujettissement	10
2.2.1.1	Assujettissement illimité	10
2.2.1.2	Assujettissement limité.....	10
2.2.2	Fin de l'assujettissement	11
2.2.2.1	Assujettissement illimité	11
2.2.2.2	Assujettissement limité.....	11
2.3	Modification de l'assujettissement	11
2.4	Succession fiscale.....	12
2.5	Imposition de la famille	12
2.5.1	Conjoints.....	13
2.5.1.1	Domicile des conjoints	13
2.5.1.2	Début de la taxation commune.....	14
2.5.1.3	Fin de la taxation commune.....	14
2.5.2	Enfants sous autorité parentale	15
3	ASSUJETTISSEMENT DES PERSONNES MORALES.....	17
3.1	Conditions et étendue de l'assujettissement	17
3.1.1	Assujettissement illimité.....	17
3.1.2	Assujettissement limité	18
3.1.2.1	Rapports internationaux et/ou intercantonaux.....	18
3.1.2.2	Rapports internationaux uniquement	18
3.2	Début, fin et modification de l'assujettissement.....	19

3.2.1	Début	19
3.2.2	Fin	20
3.2.3	Modification de l'assujettissement d'un canton à l'autre.....	20
3.3	Succession fiscale.....	21
4	EXCEPTIONS À L'ASSUJETTISSEMENT SUBJECTIF.....	22
4.1	Personnes physiques	22
4.2	Personnes morales	22

Abréviations

ATF	=	Arrêt du Tribunal fédéral
CC	=	Code civil suisse
IFD	=	Impôt fédéral direct
LEH	=	Loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'État hôte (Loi sur l'État hôte)
LHID	=	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	=	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
TF	=	Tribunal fédéral
TVA	=	Taxe sur la valeur ajoutée

Cantons

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

1 INTRODUCTION

Un assujettissement subjectif existe lorsqu'une personne est soumise à la souveraineté fiscale d'une collectivité publique déterminée. Cet assujettissement est également soumis à certaines conditions et implique la notion de sujet fiscal, qui est parfois différente de celle de contribuable.

1.1 Sujet fiscal

Le prélèvement d'un impôt implique une **relation fondée sur un droit fiscal**.

Cela comprend plusieurs éléments qui doivent être réglementés dans la Constitution ou dans une loi formelle. Le **sujet fiscal** (en règle générale une personne physique ou morale) est face à la collectivité publique détentrice de la souveraineté fiscale dans un rapport fiscal.

En revanche, l'**objet de l'impôt** (par exemple, le revenu ou la vente de marchandises en Suisse) est le sujet de l'obligation fiscale. Enfin, l'**assiette fiscale** et le **taux de l'impôt** déterminent le montant de l'impôt.

1.2 Différence entre sujet fiscal et contribuable

Il arrive parfois que la question se pose de savoir non seulement qui est tenu de payer l'impôt mais aussi qui supporte finalement la charge correspondante. Pour cette raison, une différence doit être faite entre le sujet fiscal et le contribuable, ce dernier étant la **personne qui supporte la charge fiscale**.

Ainsi que nous venons de le voir, le sujet fiscal a une relation fondée sur le droit fiscal avec la collectivité publique. De ce fait, sa responsabilité est engagée lors du paiement de l'impôt. Mais il arrive fréquemment qu'une autre personne que lui supporte finalement la charge fiscale.

Pour les impôts **directs**, par exemple les impôts cantonaux et communaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques et sur le bénéfice et le capital des personnes morales, ainsi que pour l'impôt fédéral direct (IFD), le sujet fiscal et le contribuable sont identiques. La charge fiscale ne peut donc pas être transférée.

Ce n'est en revanche pas le cas pour trois grands types d'impôts **indirects** prélevés par la Confédération, à savoir la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les droits de timbre fédéraux ainsi que l'impôt anticipé.

Pour ce qui est de la **TVA**, un garagiste, en sa qualité de sujet fiscal, lors de la vente d'un véhicule par exemple, doit payer à l'autorité fiscale l'impôt frappant cette livraison (objet imposable). Cependant, il reporte en principe cette charge sur le prix de vente payé par l'acheteur en tant que consommateur final (contribuable).

S'agissant des **droits de timbre fédéraux**, lorsqu'une personne vend ou achète des titres, c'est le commerçant suisse de titres (par ex. la banque) servant d'intermédiaire qui est considéré comme sujet fiscal et qui doit payer le droit de négociation. Il va ensuite le reporter sur ses clients, en principe un demi-droit pour chaque contractant (l'acheteur et le vendeur). La loi ne lui en fait toutefois pas l'obligation.

En matière d'**impôt anticipé**, le débiteur des intérêts (l'établissement bancaire) est tenu de verser le 35 % de ceux-ci à l'Administration fédérale des contributions (AFC). Il doit ensuite reporter ce montant sur le créancier, c.-à-d. la personne supportant finalement l'impôt en ne lui créditant que le 65 % des intérêts.

Etant donné qu'il existe des étendues différentes d'assujettissement (limité ou illimité) seulement pour les impôts sur le revenu et la fortune (personnes physiques) ainsi que des impôts sur le bénéfice et le capital (personnes morales) les pages qui suivent ne traiteront que de ces mêmes impôts.

1.3 Conditions de l'assujettissement subjectif à l'impôt

Il ne peut y avoir assujettissement que si deux conditions sont réunies, à savoir la **capacité juridique** et l'**appartenance fiscale** à la collectivité publique.

1.3.1 Capacité juridique

La capacité juridique, réglée par le droit civil, est l'aptitude d'être porteur de droits et d'obligations. Cette faculté est en général celle de chaque **personne physique**, c.-à-d. de tout être humain. Cependant, ce droit est également accordé aux **personnes morales** qui ont la personnalité juridique. A celles-ci se rattachent, entre autres, les sociétés anonymes (S.A.), les sociétés à responsabilité limitée (S.à.r.l.), les coopératives, les associations et les fondations qui obtiennent la personnalité juridique par les prescriptions légales liées à leur fondation.

En revanche, les communautés de personnes sans personnalité juridique, telles les sociétés simples, les sociétés en nom collectif ou en commandite, ne jouissent pas de la capacité juridique et ne sont donc pas considérées comme des contribuables. Pour ce qui est des impôts sur le revenu et la fortune, elles ne sont dès lors pas traitées comme sujets fiscaux indépendants. Leurs éléments imposables (revenus et fortune) sont par conséquent ajoutés à ceux des associés.

De même, les communautés héréditaires ne détiennent pas la personnalité juridique. Elles ne sont donc pas, en tant que telles, assujetties à l'impôt. Chaque héritier est considéré comme sujet fiscal pour la part des impôts qui le concernent. Il doit donc en principe ajouter à ses propres éléments imposables sa part au revenu et à la fortune de l'hoirie.

1.3.2 Rattachement à l'impôt

Le rattachement à l'impôt présuppose que certaines relations de fait et de droit lient une personne à la communauté / collectivité. Il peut s'agir d'un **rattachement personnel** d'une personne physique en raison d'un domicile ou d'un séjour dans la souveraineté fiscale, ainsi que du lieu du siège ou l'administration effective d'une personne morale. Ces cas entraînent un **assujettissement** qualifié d'**illimité** (cf. *chiffre 2.1.2*).

A l'opposé, en présence d'un **rattachement économique**, on parle d'**assujettissement limité**. Il implique la présence d'éléments déterminants de fortune (tels que entreprises, établissements stables ou immeubles) dans une autre collectivité publique (cf. *chiffre 2.1.3*).

2 ASSUJETTISSEMENT DES PERSONNES PHYSIQUES

En matière d'assujettissement des personnes physiques¹, il convient de se pencher sur un certain nombre de questions, telles que l'étendue de cet assujettissement (illimité ou limité), sa durée (soit les conditions régissant son début et sa fin), les conséquences découlant d'un transfert de domicile d'un canton à l'autre et la succession fiscale, sans oublier l'imposition de la famille.

2.1 Étendue de l'assujettissement

Tant la Confédération que les cantons et les communes font la distinction de principe entre l'assujettissement illimité et l'assujettissement limité.

Cette distinction, qui ne concerne que les impôts sur le revenu et la fortune, établit une différence de traitement entre deux catégories de personnes.

- Les personnes qui **résident** – à savoir celles qui ont leur domicile – ou qui sont en **séjour** au regard du droit fiscal dans une région fiscale donnée (territoire de la Confédération pour l'IFD, territoire des cantons et des communes pour les impôts cantonaux et communaux). Ces personnes sont en principe imposables sur la totalité de leurs revenus et de leur fortune. C'est ce que l'on appelle l'**assujettissement illimité**, fondé sur leurs relations personnelles avec le territoire qui est à la base de leur assujettissement (rattachement personnel).
- Les personnes qui ne résident pas dans le territoire fiscal considéré, mais qui ont avec ce dernier une **relation économique**. Bien qu'elles possèdent leur domicile à l'étranger ou (dans le cas d'une imposition cantonale) en dehors du canton qui les impose, ces personnes sont tout de même contribuables car elles obtiennent certains revenus provenant du territoire fiscal considéré ou y détiennent des éléments de leur fortune. C'est pourquoi on parle ici de rattachement uniquement fondé sur un fait économique car réalisé à l'intérieur d'un territoire fiscal où elles ne sont pas domiciliées (par ex. le lieu de situation d'un immeuble ou le lieu de la source d'un revenu). L'**assujettissement** qui en découle est par conséquent uniquement **limité** et ces contribuables ne paient donc l'impôt que sur les revenus et éléments de fortune en question.

Remarque :

La Confédération, contrairement aux cantons et aux communes, ne prélève pas d'impôt sur la fortune des personnes physiques. L'IFD ne frappe donc que leur revenu.

¹ Voir l'article « Impôt sur le revenu des personnes physiques » du recueil [Informations fiscales](#), registre D.

2.1.1 Domicile fiscal

Se référant à la notion civile du domicile défini dans le [Code civil suisse du 10 décembre 1907 \(CC\)](#), le domicile fiscal d'une personne se trouve, au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir durablement, c.-à-d. au lieu où se situe le **centre de ses intérêts personnels et économiques** ([art. 3 al. 2](#) de la [Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \(LIFD\)](#) et [art. 3 al. 2](#) de la [Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \(LHID\)](#), ainsi que [art. 23 CC](#)).

Le centre des intérêts vitaux et des **relations personnelles** est en premier lieu l'endroit fixe où réside la famille, ce terme englobant avant tout le conjoint et les enfants, mais également les parents, les frères et sœurs, ou d'autres membres proches de la famille.

Quant aux **intérêts économiques**, c'est le lieu de travail qui en est considéré comme le centre. Lorsque ces deux centres d'intérêts se trouvent dans deux endroits différents, c'est en général le centre des intérêts personnels qui prime sur le lieu où s'exerce l'activité professionnelle. En règle générale, c'est donc le lieu avec lequel le contribuable entretient les **liens personnels, familiaux, sociaux ou économiques les plus étroits**, qui sera déterminant.

Les personnes exerçant une **activité lucrative dépendante (salariés)** résident et travaillent souvent dans le même canton. D'autres travaillent peut-être dans un canton voisin, mais rentrent tous les soirs chez eux (pendulaires). La détermination de leur domicile fiscal ne pose, en général, aucune difficulté dans ces cas. Il s'agit simplement de la commune et du canton où ils résident et possèdent leur domicile familial.

Si une personne séjourne (passe la nuit) alternativement à deux endroits, ce qui est notamment le cas lorsque le lieu de travail ne coïncide pas avec le lieu de résidence de la famille ou avec celui où il passe son temps libre, le domicile fiscal se trouve là où la personne assujettie à l'impôt possède le centre de ses intérêts personnels.

Il s'agit souvent des **contribuables « semainiers »**, à savoir des salariés qui séjournent et travaillent durant la semaine dans un canton, mais qui passent régulièrement les fins de semaine et leur temps libre dans un autre canton, auprès de leur famille. Différentes configurations sont possibles et se reflètent dans la pratique du Tribunal fédéral (TF).

Les **contribuables mariés** qui reviennent régulièrement en fin de semaine auprès de leur famille. Il s'agit par exemple d'une famille dont l'un des conjoints exerce une activité lucrative dans un autre canton, dans une localité suffisamment éloignée pour qu'il n'envisage pas de faire les trajets tous les jours, et qui ne rentre par conséquent dans sa famille que chaque fin de semaine.

Dans ce cas, les liens créés par **les rapports personnels et familiaux l'emportent** sur ceux tissés au lieu de travail. Pour cette raison, ces personnes sont imposables au lieu de résidence de la famille. Il n'en va différemment en principe que lorsque ces personnes exercent une **fonction dirigeante** dans une entreprise économiquement importante, ce qui suppose qu'elles assument une responsabilité particulière et qu'elles ont sous leurs ordres un nombreux personnel (managers de haut niveau). Pour ces personnes, le lieu de travail est en principe considéré comme étant le domicile principal.

Les **jeunes célibataires** qui, tout en travaillant dans un autre canton, habitent encore chez leurs parents et y retournent toutes les fins de semaine. Selon la jurisprudence du TF², l'activité lucrative

² Voir jugement du Tribunal fédéral 2C_41/2021 du 5 août 2021, E. 6.2.4 ainsi que ATF 125 / 54.

dépendante déployée au lieu du travail où réside le célibataire pendant la semaine crée la présomption qu'il y a son domicile.

Cette présomption n'est renversée que si la personne concernée rentre régulièrement, soit au moins une fois par semaine, au lieu de résidence de sa famille en raison de rapports particulièrement étroits avec celle-ci ainsi que d'autres relations personnelles et sociales. Cette pratique n'est applicable, en règle générale, que pour les contribuables célibataires âgés **de moins de 30 ans** étant entendu qu'à partir de cet âge les liens avec les parents et les frères et sœurs ne sont plus supposés être aussi étroits.

Dans le cas contraire, le contribuable doit prouver ces liens particulièrement étroits.

Dans ce cas, il appartient au canton de résidence hebdomadaire de prouver l'importance des relations économiques et personnelles sur le lieu de travail.

Pour les personnes exerçant une **activité lucrative indépendante**, leur domicile fiscal principal est en règle générale déterminé par le lieu de résidence. Cependant, le lieu de travail peut également être considéré comme domicile fiscal accessoire, où le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante est imposable. Tous les autres revenus, comme le revenu tiré d'une activité lucrative salariée et/ou les rendements de la fortune mobilière privée sont néanmoins imposables au lieu de domicile.

2.1.2 Assujettissement illimité

Fondement de l'assujettissement, le **rattachement personnel** d'un individu repose sur ses relations personnelles étroites avec la Suisse ou le territoire fiscal considéré, définies de manière autonome par le droit fiscal suisse.

En effet, selon les [art. 3 LIFD](#) et [art. 3 LHID](#), les personnes physiques sont **assujetties de manière illimitée** à l'impôt en raison de circonstances de rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse.

Tel est le cas lorsqu'une personne :

- a son domicile en Suisse (dans un canton) ;
- réside en Suisse sans interruption notable pendant 30 jours au moins et y exerce une activité lucrative ;
- réside en Suisse sans interruption notable pendant 90 jours au moins sans y exercer d'activité lucrative.

Remarque :

Le canton dont il est question ici est celui où le contribuable a son domicile fiscal et qui est par conséquent responsable de la taxation (y compris en matière d'IFD).

En matière d'impôts cantonaux, les prescriptions relatives au rattachement personnel sont semblables. L'assujettissement est naturellement chaque fois limité au **territoire cantonal**. Dans les relations intercantionales, il ne peut y avoir de séjour au regard du droit fiscal lorsqu'il existe déjà un lieu de domicile en Suisse.

En cas de **litige** entre deux cantons quant au domicile fiscal, celui-ci devra être fixé – si nécessaire par décision judiciaire – dans un de ces deux cantons. Pour l'IFD, la procédure est différente ([art. 108 LIFD](#)).

En ce qui concerne l'étendue de l'assujettissement fiscal, ainsi que nous l'avons déjà signalé, une personne assujettie de manière illimitée à l'impôt est en principe imposable sur l'**intégralité (à l'échelle mondiale) de son revenu** et – mais seulement sur le plan cantonal – de sa **fortune**.

Les éventuelles dispositions contraires, contenues dans les conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions, sont bien entendu réservées. Pour cette raison, les règles de rattachement liées au séjour ne sont en général pas applicables aux relations internationales. Les interdictions relatives à la double imposition intercantonale restreignent également le pouvoir d'imposer des cantons.

A titre d'exemple, reste donc réservée l'imposition des éléments du revenu et des valeurs composant le patrimoine qui, en raison d'un rattachement économique, engendrent un assujettissement limité dans une autre collectivité. En l'occurrence, il peut s'agir d'entreprises, d'établissements stables ou d'immeubles situés à l'étranger (IFD), respectivement dans un autre canton ou dans une autre commune du même canton (impôts cantonal et communal) ainsi que des revenus qui en découlent (*chiffre 2.1.3*).

Remarque :

Sont également assujettis à l'impôt d'une manière illimitée (dans la commune d'origine) en raison d'un rattachement personnel les employés de la Confédération ou d'une autre entreprise ou d'un établissement de droit public suisse domiciliés à l'étranger et qui y sont exonérés totalement ou partiellement des impôts sur le revenu – en vertu d'un traité ou de l'usage international – en raison de la nature de leur activité. En règle générale, c'est le canton de la commune d'origine de la personne concernée qui est responsable de la taxation. L'assujettissement illimité s'étend également au conjoint et aux enfants mineurs des agents domiciliés à l'étranger s'ils séjournent avec lui ([art. 3 al. 5 LIFD](#)).

*Dans ce domaine, les lois fiscales cantonales présentent, une différence intéressante par rapport à la LIFD. La plupart du temps, les personnes qui sont au service de la Confédération, exerçant leur fonction à l'étranger et n'habitant de ce fait pas en Suisse, ne paient pas d'impôt cantonal. Dans certains cantons ces personnes sont cependant assujetties de manière **limitée** quand elles possèdent des biens immobiliers.³*

En revanche, les personnes **domiciliées à l'étranger** ou dans un autre canton qui résident temporairement en Suisse (respectivement dans le canton) uniquement pour y fréquenter un établissement d'instruction (université, école, etc.), pour se faire soigner dans un établissement hospitalier ou pour y purger une peine privative de liberté (dans un pénitencier) ne remplissent les conditions **ni du domicile, ni du séjour fiscal**. Elles ne seront donc pas assujetties de manière illimitées en Suisse (dans le canton) au regard des impôts sur le revenu et la fortune.

Les jeunes qui séjournent dans un autre canton à des fins de formation n'y fondent pas non plus de propre domicile fiscal.

³ Cf. la [circulaire n° 1](#) datée du 30 juin 2010 de la Conférence suisse des impôts concernant la procédure à suivre dans les cas où des employés de la Confédération ou d'autres corporations ou établissements de droit public suisse sont affectés temporairement à l'étranger.

2.1.3 Assujettissement limité

Tant sur le plan fédéral que cantonal, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse (respectivement dans le canton), sont **assujetties de façon limitée** en raison de ce qu'il est convenu d'appeler leur rattachement économique ([art. 4](#) et [5 LIFD](#) ainsi que [art. 4 LHID](#)).

Plus précisément, sont assujetties à l'impôt de manière limitée les personnes physiques qui n'ont qu'un **rapport économique** avec le territoire de la Confédération, d'un canton et d'une commune, et dont le domicile ou le séjour au sens du droit fiscal est situé sur un autre territoire (étranger, autre canton ou autre commune). On parle alors de « rattachement économique ».

Remarque :

Le canton dont il est question dans les chapitres qui suivent est celui où se trouve la source du revenu ainsi que le lieu de situation de l'entreprise ou du bien immobilier, et qui est par conséquent responsable de la taxation de ce revenu.

2.1.3.1 A l'échelon international et/ou intercantonal

Les personnes physiques **résidant à l'étranger ou hors du canton** (c.-à-d. celles domiciliées ou en séjour dans un autre canton) sont assujetties à l'impôt de façon limitée en raison de circonstances de rattachement économique lorsqu'elles :

- sont **propriétaires ou usufruitières d'une entreprise** située en Suisse (dans le canton) ou y sont intéressées comme **associées** ;
- exploitent en Suisse (dans le canton) un **établissement** stable ([art. 4 al. 2 LIFD](#) et [art. 51 al. 2 LIFD](#)) ;
- sont propriétaires d'un **immeuble** sis en Suisse (dans le canton) ou qu'elles sont titulaires de droits de jouissance réels ou de droit personnels, économiquement assimilables, portant sur des immeubles sis en Suisse (dans le canton).

Exemples :

Le propriétaire domicilié à l'étranger d'une maison sise en Suisse doit uniquement y payer l'impôt (fédéral, cantonal et communal) frappant le revenu en découlant (valeur locative ou produit de la location) en plus de l'impôt cantonal et communal frappant sa fortune immobilière.

Il en va de même lorsqu'un contribuable suisse domicilié dans le canton A possède un bien immobilier (par ex. un appartement ou un chalet de vacances) dans le canton B. Il devra payer dans ce dernier l'impôt cantonal et communal frappant le revenu en découlant (valeur locative ou produit de la location) ainsi que l'impôt cantonal et communal frappant la part de sa fortune représentée par l'immeuble en question.

2.1.3.2 A l'échelon international uniquement

En plus des raisons mentionnées dans le chapitre précédent, les personnes physiques **résidant à l'étranger** sont assujetties à l'impôt de façon limitée sur la base de circonstances de rattachement économique ([art. 5 al. 1 LIFD](#) ainsi que [art. 4 al. 2 LHID](#)) lorsqu'elles :

- exercent une **activité lucrative** en Suisse (par ex. membres de professions libérales, artistes, sportifs ou conférenciers) ;
- reçoivent, en leur qualité de membres de **l'administration ou de la direction** d'une personne morale qui a son siège ou un établissement stable en Suisse, des tantièmes, jetons de présence, indemnités fixes, participations de collaborateurs ou autres rémunérations ;
- sont **titulaires ou usufruitières** de créances garanties par un gage immobilier ou un nantissement sur des immeubles sis en Suisse ;
- font **commerce d'immeubles** sis en Suisse ou servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ;
- reçoivent, ensuite d'une activité pour le compte d'autrui régie par le droit public, des **pensions, des retraites ou encore d'autres prestations** de la part d'un employeur ou d'une caisse de prévoyance qui a son siège en Suisse ;
- perçoivent des **revenus** provenant d'institutions suisses de droit privé ayant trait à la **prévoyance professionnelle** ou aux autres formes reconnues de **prévoyance individuelle liée** ;
- reçoivent, en raison de leur **activité dans le trafic international**, à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers, un salaire ou d'autres rémunérations d'un employeur ayant son siège ou établissement stable en Suisse.

Lorsque, en lieu et place de l'une des personnes mentionnées, la prestation est versée à un tiers, c'est ce dernier qui est assujéti à l'impôt ([art. 5 al. 2 LIFD](#)).

Pour l'IFD, l'assujettissement sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu qui sont imposables en Suisse.

S'agissant des impôts cantonaux sur le revenu et la fortune, l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux éléments imposables dans le canton.

Toutefois – et c'est particulièrement important – l'impôt sera toujours **calculé au taux applicable au revenu global** du contribuable ([art. 7 LIFD](#))⁴. Cela afin d'éviter que celui qui réalise par exemple des revenus locatifs en provenance d'immeubles sis dans plusieurs régions fiscales ne soit pas mieux traité – en raison de la progressivité du barème – que le propriétaire dont tous les immeubles se trouvent dans son canton de domicile et qui sera imposé sur tout son revenu et toute sa fortune.

C'est pourquoi au niveau intercantonal une procédure de répartition est effectuée. Les cantons concernés fixent les divers éléments de revenu et de fortune qui leur reviennent (ainsi que les déductions), lesquels sont imposés dans chaque canton au taux déterminant pour l'ensemble du revenu et de la totalité de la fortune du contribuable.

2.1.3.3 Résumé

- **Impôt sur le revenu.**

En matière d'impôt sur le revenu (IFD, impôts cantonaux et communaux), toutes ces personnes sont assujétiées de façon limitée puisque l'impôt frappe uniquement leur revenu qui résulte des activités susmentionnées ou que rapporte la propriété ou la jouissance des biens cités plus haut.

⁴ Dans les cantons, ce mode de calcul est prévu dans les lois fiscales cantonales, ces réglementations sur le taux d'imposition relevant de leurs compétences respectives.

En d'autres termes, toutes ces personnes assujetties de façon limitée ne paient l'impôt que sur le **revenu réalisé sur le territoire fiscal concerné**, au taux cependant applicable à leur revenu global.

- **Impôt sur la fortune.**

En matière d'impôt sur la fortune (impôts cantonal et communal) et par analogie, toutes ces personnes **assujetties de manière limitée** ne sont imposées que sur leurs **éléments de fortune situés dans le canton** considéré, toutefois au taux applicable à l'ensemble de leur fortune imposable.

- Calcul de l'impôt en cas d'**assujettissement partiel** pour les personnes domiciliées à l'étranger

- **Impôt fédéral direct** : les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse ([art. 7 al. 1 LIFD](#)).

Toutefois, les contribuables domiciliés à l'étranger qui sont imposables en raison d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble sis en Suisse, ne sont imposables qu'à un taux correspondant au moins au revenu acquis en Suisse ([art. 7 al. 2 LIFD](#)).

- **Impôts cantonaux et communaux** : les personnes physiques qui ne sont assujetties dans le canton que pour une partie de leur revenu ou de leur fortune se voient appliquer le taux auquel leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables dans le canton.

Toutefois, les contribuables domiciliés à l'étranger qui sont imposables en raison d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble sis dans le canton, ne sont imposables qu'à des taux correspondant au moins au revenu réalisé en Suisse et à la fortune qui s'y trouve située.⁵

Sous réserve des éventuelles dispositions contraires contenues dans les conventions internationales, les règles du droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale s'appliquent aux relations entre cantons ainsi que, pour l'IFD, à l'échelle internationale.

2.2 Durée de l'assujettissement

Selon le droit fédéral ainsi qu'en vertu du droit cantonal, l'assujettissement des personnes physiques à l'impôt commence dès que sont réunies les conditions dont il dépend. Autrement dit, prise de domicile, début du séjour ou encore acquisition d'intérêts économiques en Suisse, respectivement dans le canton. Il prend fin dès que ces conditions cessent d'être réalisées et notamment suite au décès de l'assujetti, à son départ du canton ou lors de la disparition de l'une des causes d'appartenance économique.

En ce qui concerne le changement de domicile dans un autre canton et l'assujettissement limité d'objets imposables dans un autre canton, voir le chiffre 2.3.

⁵ Le canton de ZH fait exception. En effet, si l'assujettissement limité est fondé sur la base de la propriété immobilière, le revenu et la fortune étrangers sont pris en compte pour la détermination du taux.

Le canton de BS fixe également le taux d'imposition des contribuables domiciliés à l'étranger en ce qui concerne les impôts sur les entreprises, établissements stables ou immeubles en fonction du total des revenus et de la fortune et, par ailleurs, ne dispose pas d'une disposition telle que celle prévue par la Confédération à l'[art. 7 al. 2 LIFD](#).

2.2.1 Début de l'assujettissement

2.2.1.1 Assujettissement illimité

En règle générale, tant en matière d'IFD ([art. 8 al. 1 LIFD](#)) que selon les lois fiscales cantonales, l'assujettissement illimité (rattachement personnel) d'une personne physique basé sur le rattachement personnel est fondé sur la prise de son domicile ou le début de son séjour en Suisse (dans le canton). En conséquence de quoi :

- pour les **personnes venant de l'étranger**, l'assujettissement illimité débute en règle générale le jour où le contribuable élit **domicile** dans le canton (respectivement en Suisse pour l'IFD) ou y commence son **séjour** au regard du droit fiscal ; et
- pour les **personnes domiciliées en Suisse**, l'assujettissement illimité commence en principe au moment de la **naissance**. Le revenu et la fortune des enfants sous autorité parentale sont cependant ajoutés à ceux du détenteur de l'autorité parentale. A l'exception toutefois du revenu de leur activité lucrative, sur lequel les enfants sont en principe imposés séparément. C'est uniquement à partir de l'année civile au cours de laquelle l'enfant atteint sa majorité (18^{ème} anniversaire) qu'il est considéré comme sujet indépendant et est imposé sur tous ses revenus et toute sa fortune.

Un assujettissement (distinct) débute, par exemple, lors des événements suivants :

- lors de l'arrivée d'une personne en provenance d'un autre canton (pour toute l'année et uniquement au niveau des cantons) ;
- lors de l'arrivée d'une personne en provenance de l'étranger (depuis la date de son arrivée) ;
- exercice d'une activité professionnelle dépendante par des mineurs ;
- dès qu'un enfant mineur touche des revenus provenant d'une activité indépendante (par ex. un jeune artiste ou sportif de talent) ;
- lorsqu'un adolescent atteignant sa majorité est imposé pour la première fois de manière séparée, distincte de ses parents.

En ce qui concerne les enfants mineurs et les adolescents, voir les précisions figurant au chiffre 2.5.2.

2.2.1.2 Assujettissement limité

Au **niveau international**, l'assujettissement limité (rattachement économique) prend naissance notamment le jour où un contribuable domicilié à l'étranger crée un rattachement économique avec la Suisse, en acquérant par exemple un élément imposable (entreprise, établissement stable ou immeuble) dans un canton ([art. 8 al. 1 LIFD](#)), en y fondant un établissement stable ou en recevant à l'étranger un revenu de source suisse (art.5 al. 1 LIFD). Ainsi, l'achat en Suisse d'un chalet de vacances par une personne domiciliée à l'étranger ou le fait de commencer à recevoir à l'étranger une rente ou une retraite versée par une institution de prévoyance ayant son siège en Suisse⁶, constituent un début de rattachement économique.

⁶ Dans de nombreuses conventions de doubles impositions (CDI), la compétence d'imposer les rentes ou les retraites est cependant attribuée à l'état de résidence.

Au **niveau intercantonal**, l'assujettissement limité existe pour toute la période fiscale durant laquelle un contribuable domicilié dans un canton acquiert un élément imposable dans un autre canton (par exemple, achat d'une résidence secondaire).

2.2.2 Fin de l'assujettissement

2.2.2.1 Assujettissement illimité

Ainsi, tant en matière d'IFD ([art. 8 al. 2 LIFD](#)) que d'impôts cantonaux, **l'assujettissement illimité** (rattachement personnel) des personnes physiques prend en général fin :

- le jour où le contribuable quitte la Suisse (**départ** pour l'étranger ou **terme de son séjour**) ainsi que – au niveau intercantonal – en cas de déménagement dans un autre canton ; ou
- le jour de son **décès**.

Remarque :

Lorsqu'un contribuable domicilié en Suisse au regard du droit fiscal transfère son domicile dans un autre canton (chiffre 2.3), son assujettissement ne s'éteint pas, mais le droit d'imposition passe de son ancien canton (canton de départ) à son nouveau canton (canton d'arrivée).

2.2.2.2 Assujettissement limité

Quant à **l'assujettissement limité** (rattachement économique), il prend fin lorsque disparaît l'élément imposable dans le canton (en Suisse). A titre d'exemple, il se termine donc au moment où :

- le contribuable domicilié à l'étranger procède à la fermeture de l'établissement stable ou vend son chalet de vacances qu'il possédait en Suisse ; ou
- à la fin de l'année dans laquelle le contribuable suisse se sépare de l'objet imposable (un bien immobilier) qu'il possédait dans un autre canton ou ferme son établissement stable.

2.3 Modification de l'assujettissement

En cas d'**assujettissement illimité**, la LHID prévoit qu'en cas de changement de domicile au regard du droit fiscal à l'intérieur de la Suisse, les conditions de l'assujettissement à raison du rattachement personnel sont réalisées pour la période fiscale en cours dans le canton du domicile **à la fin de cette période** ([art. 4b al. 1 LHID](#)).

En ce qui concerne l'IFD, la LIFD précise que l'impôt sera prélevé par les autorités fiscales du canton où le contribuable possède son domicile ou est en séjour à la fin de la période fiscale en question (au **31 décembre**) ou de l'assujettissement ([art. 105 al. 1 LIFD](#)).

Cela signifie qu'en cas de déménagement d'un canton (canton de départ) dans un autre (canton d'accueil) dans le courant de l'année, **le contribuable sera assujetti – et taxé – pour toute l'année en question dans son nouveau canton de domicile**.

Pour ce qui est des prestations en capital provenant d'institutions de prévoyance, ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteintes durables à la

santé, elles sont toutefois imposables dans le canton du domicile du contribuable au moment de leur échéance.

Quant à l'**assujettissement limité** à raison du rattachement économique dans un autre canton que celui du domicile, il s'étend à la période fiscale entière, même s'il est créé, modifié ou supprimé pendant l'année. Dans ce cas, la valeur des éléments de fortune est réduite proportionnellement à la durée de rattachement.

Au surplus, le revenu et la fortune sont ensuite répartis entre les cantons concernés conformément aux règles du droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale, applicables par analogie ([art. 4b al. 2 LHID](#)).

2.4 Succession fiscale

Conformément à l'[art. 8 al. 2 LIFD](#), l'assujettissement prend fin le jour du décès d'une personne physique. Ainsi, tant au niveau fédéral que dans tous les cantons, les **héritiers** d'un contribuable défunt lui succèdent dans ses droits et obligations fiscales. En règle générale, ils sont dès lors **solidairement responsables, jusqu'à concurrence de leur part héréditaire**, des impôts dus par le défunt ([art. 12 al. 1 LIFD](#)).

Au moment du décès, l'héritier reprend les droits et obligations du défunt, c.-à-d. qu'il va disposer non seulement de la fortune mais devra également assumer les dettes éventuelles de la personne décédée. En droit fiscal, on désigne ce transfert à une autre entité juridique par **succession fiscale** qui contient un côté matériel et un autre formel.

Pour ce qui est de l'**aspect matériel**, la succession fiscale implique que l'héritier est tenu de régler la totalité des montants d'impôt restés impayés par le défunt jusqu'au jour de son décès. Par impôt dû, il faut comprendre tous les impôts correspondants soit à des taxations entrées en force, soit à celles qui doivent encore être effectuées.

L'**aspect formel** de la succession fiscale implique que l'héritier bénéficie à la place du défunt des droits de procédure de celui-ci. A ce titre, il dispose par exemple du droit de déposer réclamation ou même recours contre des décisions de taxation.

2.5 Imposition de la famille

En principe, tout individu est contribuable (aussi les enfants). Les divers membres de la famille vivant sous le même toit ne sont cependant pas imposés séparément. Le principe appliqué en Suisse est en effet celui de l'**imposition de la famille prise dans sa globalité**.⁷ Cela veut dire que les époux vivant en ménage commun sont taxés conjointement et que leurs revenus et – au niveau cantonal – leur fortune s'additionnent. Le revenu des enfants sous autorité parentale est en principe ajouté à celui du détenteur de l'autorité parentale, à l'exception toutefois du produit de leur activité lucrative (ainsi que de leur éventuel revenu acquis en compensation) sur lequel les enfants sont imposés séparément.⁸

Ce système repose sur le principe selon lequel les époux vivant en ménage commun constituent une **entité économique** et que le mariage forme une communauté de gains et de consommation ([art. 9](#)

⁷ Voir l'article « Imposition de la famille » dans le recueil [Informations fiscales](#), registre F.

⁸ Selon la loi cantonale tessinoise, les jeunes ne sont, dans tous les cas, imposés sur le revenu de leur activité dépendante qu'à partir de l'année de leurs 18 ans.

[al. 1 LIFD](#) et [l'art. 3 al. 3 LHID](#)). Le même système s'applique par analogie aux partenaires enregistrés ([art. 9 al. 1^{bis} LIFD](#) et [art. 3 al. 4 LHID](#) ainsi que la [Loi fédérale sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe du 18 juin 2004 \[LPart\]](#)).

Les divers membres d'une famille sont donc économiquement dépendants les uns des autres et ne possèdent pas de capacité financière propre. C'est pourquoi – du point de vue fiscal – les revenus et éléments de fortune des divers membres de la famille sont additionnés.

Ce principe de taxation commune des époux, respectivement des partenaires enregistrés vaut dès lors que les personnes ne sont séparées ni juridiquement ni de fait. Dans ce cas, une taxation séparée intervient, indépendamment du fait de savoir si la séparation a été prononcée ou non par un tribunal. Une séparation de fait est suffisante.

2.5.1 Conjoints

L'imposition de la famille implique, pour les époux (indépendamment du régime matrimonial choisi) comme pour les partenaires enregistrés, que :

- les **deux revenus sont additionnés** en matière d'IFD et les impôts cantonaux et communaux sur le revenu ;
- les **éléments de fortune sont également additionnés**, s'agissant des impôts cantonaux et communaux sur la fortune ;
- les couples **exercent de manière conjointe les droits et s'acquittent de même de leurs obligations de contribuable**.

Remarque :

Les concubins sont en revanche taxés et imposés séparément, même s'ils forment en réalité une communauté économique analogue à celle d'un couple marié. Contrairement à certains pays européens, le partenariat enregistré ne concerne en Suisse que les ménages homosexuels et non pas les concubins en général.

2.5.1.1 Domicile des conjoints

Le droit civil (droit matrimonial) précise que les époux choisissent ensemble la demeure commune.

Selon une interprétation reconnue de [l'art. 162 CC](#), les époux peuvent également décider de vivre dans deux habitations différentes. Chacun a son propre domicile sans pour autant suspendre leur vie commune, c.-à-d. sans qu'il y ait séparation de fait ou de droit.

L'existence de logements ou de domiciles séparés ne signifie toutefois pas qu'il faille automatiquement procéder à une taxation séparée des époux. Une telle taxation n'intervient qu'en cas de séparation judiciaire ou de fait des époux. Pour différencier ces deux situations, le facteur décisif est, selon la jurisprudence du TF, le maintien de la communauté conjugale des époux, même s'ils vivent séparément, et le fait qu'ils expriment également cette volonté à l'extérieur, par exemple en continuant à mettre en commun leurs ressources financières. Aussi longtemps que les époux pourvoient ensemble

aux frais de logement et d'entretien, ils doivent être imposés en commun en dépit d'éventuels logement et-domicile civil séparés. L'imposition commune est effectuée dans le canton où se trouvent les intérêts personnels et économiques prépondérants du couple.⁹

2.5.1.2 Début de la taxation commune

L'imposition commune débute avec le mariage. En cas de mariage, les époux sont **imposés conjointement** (c.-à-d. taxés de manière globale, avec addition de leurs éléments respectifs de revenu) **pour toute la période fiscale** au cours de laquelle le mariage a eu lieu, aussi bien à l'échelon de la Confédération que dans tous les cantons.

Exemple :

Indépendamment de la date de leur union, les nouveaux conjoints de l'an 2021 sont considérés comme mariés depuis le début de l'année fiscale en question (soit le 1^{er} janvier 2021), et sont donc imposés comme tels sur la base du revenu familial global pour toute l'année. Cela signifie également que certains allègements sont appliqués (par exemple le barème d'imposition des couples mariés, le splitting cantonal, les déductions, les allègements fiscaux pour les couples à deux revenus ou le quotient familial).¹⁰ Si deux personnes se marient par exemple le 15 août 2021, leur première déclaration d'impôt en commun sera donc remplie au début de 2022 et concernera toute l'année fiscale 2021.

2.5.1.3 Fin de la taxation commune

Tant en matière d'IFD que dans tous les cantons, la taxation conjointe des époux est toutefois limitée à ceux qui **vivent en ménage commun**. Cependant, les époux peuvent décider de vivre séparément, chacun dans sa propre demeure, sans qu'il y ait pour autant séparation de fait. Chacun des époux peut donc avoir son propre domicile civil, même si l'union reste intacte. En revanche, le domicile est une notion du droit civil. En droit fiscal, cela n'implique pas de taxation séparée des époux en cas de domiciles distincts l'un de l'autre.

En cas de séparation (c.-à-d. si l'union conjugale n'est plus maintenue), les époux devront être à nouveau **imposés individuellement**, sans que le **divorce** ou la **séparation** n'aient nécessairement été prononcés au préalable par un jugement.

En fait, les époux séparés ou divorcés sont considérés comme tels depuis le 1^{er} janvier de l'année fiscale en question et sont donc **imposés séparément à partir du 1^{er} janvier pour toute la période fiscale**.

En cas de décès de l'un des époux, les conjoints sont imposés conjointement **jusqu'au jour du décès**. Le décès d'un conjoint entraîne la fin du mariage et donc aussi celle de l'imposition commune. Le conjoint survivant est alors taxé séparément à partir du jour du décès pour le reste de la période fiscale au barème applicable aux personnes seules respectivement au barème parental.

⁹ Voir à ce sujet la [circulaire n° 30](#) de l'AFC « Imposition de époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) » du 21 décembre 2010.

¹⁰ L'objectif de ces procédures est de « casser » quelque peu la progressivité des taux d'imposition et donc d'égaliser la charge fiscale des couples mariés avec celle des couples de concubins.

2.5.2 Enfants sous autorité parentale

L'enfant mineur est déjà un sujet fiscal et doit donc remplir les conditions d'assujettissement subjectif en Suisse même, mais il est en principe représenté dans ses droits et obligations par le représentant de l'autorité parentale. En vertu de [l'art. 9 al. 2 LIFD](#) ainsi que de [l'art. 3 al. 3 LHID](#) et pour les raisons déjà mentionnées, le principe de l'unité fiscale de la famille s'applique également aux enfants mineurs.

Le **revenu des enfants mineurs** (par ex. le rendement de la fortune, rentes) est en principe ajouté à celui du détenteur de l'autorité parentale. Si les parents sont mariés et taxés conjointement, le revenu des enfants mineurs est ajouté au revenu global des époux. Si les parents d'un enfant ne sont pas taxés conjointement et que seul l'un des parents détient l'autorité parentale, le revenu et la fortune de cet enfant sont additionnés au revenu de ce parent. Lorsque les époux vivant séparément détiennent conjointement l'autorité parentale, il faut, en matière d'IFD, se fonder sur la garde, c'est-à-dire la situation domestique réelle. Dans ce cas, le revenu de l'enfant est attribué au parent qui a la garde de l'enfant et qui reçoit des contributions d'entretien pour cet enfant. Si aucun versement de contributions d'entretien pour l'enfant n'est demandé, il faut partir du principe que les parents ont la garde alternée de l'enfant et qu'ils contribuent à parts égales à l'entretien de l'enfant. Dans ce cas, le revenu de l'enfant est réparti par moitié entre les parents.

Le **revenu de l'activité lucrative** des enfants mineurs constitue toutefois une exception. Tant à l'échelon de la Confédération que dans les cantons, le mineur est en effet assujéti personnellement pour les revenus d'une activité lucrative dépendante ou indépendante¹¹. Font également partie du revenu de l'enfant, en plus du revenu de son activité lucrative, les revenus de remplacement comme les indemnités de l'assurance-chômage, de l'assurance-maladie, de l'assurance-accidents et de l'assurance-invalidité, les rentes de la SUVA et les rentes d'invalidité que l'enfant mineur reçoit à titre d'ayant droit ainsi que les prestations de remplacement pour les dommages permanents, y compris sous forme de capitaux. Ainsi pour ces revenus l'impôt est dû par l'enfant mineur lui-même, et son revenu du travail fait l'objet d'une taxation séparée.

La **fortune** des enfants mineurs s'ajoute à celle du **détenteur de l'autorité parentale** (impôts cantonaux et communaux).

Du point de vue du droit de procédure, cela implique que la famille déposera en principe une seule déclaration d'impôt.

L'**accession d'un jeune à la majorité** déclenche dans tous les cas une **taxation propre** à partir du début de l'année de ses 18 ans. En effet, dès sa majorité – et indépendamment du fait qu'il ait déjà exercé ou non une activité lucrative – tous ses autres revenus (par ex. les rendements de la fortune tels que les intérêts d'avoirs en banque, etc.) ainsi que sa fortune éventuelle, qui étaient auparavant ajoutés à ceux du détenteur de l'autorité parentale, constituent dès la majorité des éléments de son revenu et de sa fortune imposables.

Ainsi, en atteignant sa majorité, l'intéressé devient **assujéti de manière personnelle et illimitée** même s'il n'exerce aucune activité lucrative (aussi bien pour l'IFD que pour les impôts cantonaux et communaux).

¹¹ Toutefois, dans le cas de revenus provenant d'une activité lucrative très faibles, l'imposition est, pour des raisons de proportionnalité, généralement supprimée et ne devient effective qu'à partir de la période d'imposition au cours de laquelle le jeune atteint la majorité. Concernant le canton du TI voir note de bas de page 8.

Exemple :

Si le jeune contribuable fête son 18^{ème} anniversaire le 1^{er} juillet 2021, sa première taxation portera sur l'année 2021. Par conséquent, il sera tenu de remplir et déposer sa première déclaration d'impôt au printemps 2022 pour l'ensemble de la période fiscale 2021.

3 ASSUJETTISSEMENT DES PERSONNES MORALES

En matière d'assujettissement des personnes morales¹², il convient – comme pour les personnes physiques – de se pencher également sur des questions analogues, telles que l'étendue et la durée de cet assujettissement, les conséquences découlant d'un transfert du siège d'un canton à l'autre ainsi que la liquidation d'une société.

Remarque :

La Confédération, contrairement aux cantons et aux communes, ne prélève pas d'IFD sur le capital des personnes morales. L'IFD ne frappe donc que leur bénéfice.

3.1 Conditions et étendue de l'assujettissement

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

- l'**assujettissement illimité**, qui concerne les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se situe en Suisse et dont la totalité des revenus mondiaux (bénéfice) et des biens correspondants (capital) est en principe imposable. On parle dans ce cas de **rattachement « personnel »**, cf. *chiffre 3.1.1*).
- l'**assujettissement limité**, qui concerne les personnes morales non résidentes (dont le siège ou l'administration effective se trouve à l'étranger ou hors du canton considéré), mais qui possèdent en Suisse ou dans un canton un certain capital ou des sources de bénéfices sur lesquels – et uniquement sur ceux-ci – elles sont imposées. On parle alors de **rattachement « économique »**, cf. *chiffre 3.1.2*.

Les chapitres suivants entrent dans les détails de l'assujettissement. Il faudra toutefois tenir compte du fait que des conventions internationales ainsi que l'interdiction de la double imposition intercantonale peuvent imposer d'autres solutions que celles mentionnées ci-après.

3.1.1 Assujettissement illimité

Toutes les lois fiscales suisses prévoient que sont assujetties à l'impôt de manière illimitée en raison de circonstances de **rattachement personnel** les personnes morales dont le **siège** ou l'**administration effective** se trouve **en Suisse**, respectivement **dans le canton** qui prélève l'impôt ([art. 50 LIFD](#) et [art. 20 LHID](#)). Elles sont alors imposées sur l'ensemble de leur bénéfice ainsi que – au niveau cantonal – sur la totalité de leur capital.¹³

En ce qui concerne l'IFD, cet assujettissement illimité ne s'étend toutefois ni aux entreprises, ni aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger ([art. 52 al. 1 LIFD](#)). La LHID ne contient par contre pas de telle disposition s'appliquant aux cantons.

¹² Voir l'article « Imposition des personnes morales » du recueil [Informations fiscales](#), registre D.

¹³ Dans quelques cantons, les personnes morales s'acquittent d'un impôt minimal au lieu d'un impôt sur le bénéfice lorsque le premier dépasse le dernier.

En matière d'impôts cantonaux, mis à part le fait qu'elles se limitent au territoire cantonal et sous réserve de l'interdiction de la double imposition intercantonale, les prescriptions relatives à l'assujettissement illimité sont assez semblables. Les cantons renoncent en principe également à l'imposition des entreprises, des établissements stables ou des immeubles situés à l'étranger.

Seule varie quelque peu la façon de désigner le domicile fiscal. En général, il est fait mention du siège statutaire ou du lieu où s'exerce l'administration effective. Toutefois, selon un arrêt du Tribunal fédéral rendu au début de 2019, le domicile fiscal principal dans les relations **intercantionales** est constitué par le lieu de l'administration effective.¹⁴

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

3.1.2 Assujettissement limité

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

3.1.2.1 Rapports internationaux et/ou intercantonaux

Les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve à l'étranger, ou dans un autre canton, sont assujetties à l'impôt en raison des éléments suivants :

- elles sont associées à une entreprise établie en Suisse (dans le canton) ;
- elles exploitent un établissement stable en Suisse (dans le canton ; cf. [art. 51 al. 2 LIFD](#)) ;
- elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse (dans le canton) ou elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels ;
- commerce avec des biens immobiliers situés dans le canton.

3.1.2.2 Rapports internationaux uniquement

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

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

Remarque :

¹⁴ Voir Arrêté du Tribunal fédéral 2C_627/2017 du 1^{er} février 2019 ainsi que l'ATF 146 II 111.

Le canton dont il est ici question est celui où se trouve la source du bénéfice ainsi que le lieu de situation de l'entreprise ou du bien immobilier, et qui est par conséquent responsable de la taxation, y compris en matière d'IFD.

Ces personnes morales sont **assujetties de façon limitée** parce que l'impôt frappe uniquement :

- les revenus et bénéfices ayant leur source en Suisse ;
- les rendements des biens et capitaux placés en Suisse ;
- les biens et capitaux placés en Suisse (uniquement au niveau cantonal et communal, puisque l'IFD ne frappe pas le capital des personnes morales).

Cet assujettissement limité ne s'étend donc pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger.

Ainsi, mis à part le fait que les cantons frappent non seulement le bénéfice mais également le capital des personnes morales, les législations cantonales contiennent – en matière d'assujettissement limité – des prescriptions généralement similaires pour ce qui concerne leur propre territoire. Ainsi, une personne morale domiciliée hors du canton considéré y est donc imposée de façon limitée en raison de rapports économiques déterminés (parce qu'elle y possède par exemple des biens immobiliers). Elle est cependant assujettie de façon illimitée **dans le canton où se trouve son siège**.

Dans les cantons qui possèdent un barème progressif, l'impôt sera calculé aux taux applicables à la totalité de leur bénéfice et/ou de leur capital (au moins au taux correspondant au bénéfice réalisé en Suisse et au capital qui y est investi), cela afin d'éviter des inégalités de traitement. Il convient en effet d'éviter que la personne morale qui réalise par exemple des revenus en provenance d'immeubles sis dans plusieurs pays ne soit mieux traitée – en cas de barème progressif – que la société dont tous les immeubles se trouvent en Suisse.

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

3.2 Début, fin et modification de l'assujettissement

3.2.1 Début

Tant à l'échelon fédéral ([art. 54 al. 1 LIFD](#)) que dans tous les cantons ([art. 20 al. 1 LHID](#)), **l'assujettissement illimité** d'une personne morale (*cf. chiffre 3.1.1*) débute, en principe :

- le **jour de la fondation** de la société en Suisse ou dans le canton. Les conditions prévues par le droit civil pour leur constitution sont les suivantes :
 - pour les sociétés de capitaux (sociétés anonymes [SA], sociétés en commandite par actions et sociétés à responsabilité limitée [Sàrl]), les sociétés coopératives ainsi que les fondations ordinaires, il s'agit du jour de leur **inscription dans le registre du commerce**.
 - en ce qui concerne les associations, leur assujettissement commence ordinairement lors de **l'établissement des statuts** ; pour les fondations religieuses et de famille, avec **l'établissement de l'acte public** ou lors de la mort du fondateur.

- pour les corporations publiques ou ecclésiastiques du droit cantonal au sens de l'[art. 59 CC](#), les prescriptions spéciales prévues pour leur constitution sont déterminantes.
- le **jour de l'installation de son siège** ou de son **administration effective** en Suisse ou dans le canton (en provenance de l'étranger). Pour les cas de déplacement d'un canton à l'autre, *cf. chiffre 3.2.3*.

L'**assujettissement limité** des personnes morales ayant leur siège ou leur administration effective à l'étranger (dans un autre canton) prend naissance lorsqu'un état de fait fiscal est réalisé en Suisse (dans le canton), par exemple avec l'acquisition d'immeubles ou avec l'ouverture d'un établissement stable (*cf. chiffre 3.1.2*).

3.2.2 Fin

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

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

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

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

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

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

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

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

Remarque :

Pour les personnes morales, la période fiscale correspond à leur exercice commercial. Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les comptes doivent être clos et un bilan et un compte de résultats établis ([art. 79 al. 2 et 3 LIFD](#) et [art. 31 al. 2 LHID](#)).

3.3 Succession fiscale

Par analogie aux personnes physiques, il y a succession fiscale lorsqu'en raison de la liquidation d'une personne morale, les **engagements sont transmis à un autre sujet de droit**.

Pour les personnes morales, il convient d'établir une distinction entre la liquidation dans laquelle la personne morale est dissoute et celle où, par fusion, les actifs et passifs sont transférés à une autre personne morale ([art. 54 al. 2 et 3 LIFD](#)).

En cas de **liquidation** effective de la société, l'assujettissement cesse le jour de la **liquidation définitive**, c.-à-d. le jour de la clôture de la procédure de liquidation. Dans la mesure où les sociétaires et les organes d'une personne morale ne répondent, en principe, pas de ses dettes, la question d'une responsabilité quant aux impôts dus ne se pose pas. Pour cette raison, la société est tenue de régler ses dettes fiscales avant sa radiation du registre du commerce. Toutefois, dans certaines circonstances, les personnes chargées de son administration et de sa liquidation sont solidairement responsables des impôts dus par la société jusqu'à un certain montant ([art. 55 LIFD](#)).

Il n'en va pas de même en cas de **fusion**. Dans ce cas, les obligations fiscales de la société dissoute passent à la société reprenante. Cette dernière assume la succession fiscale entière et doit acquitter les impôts dus par la société reprise (succession fiscale élargie).

4 EXCEPTIONS À L'ASSUJETTISSEMENT SUBJECTIF

Les exceptions à l'assujettissement subjectif diffèrent pour les personnes physiques et pour les personnes morales.

4.1 Personnes physiques

L'exonération de l'assujettissement subjectif chez les personnes physiques est rare. Elle concerne notamment ([art. 15 LIFD](#) et [art. 4a LHID](#) ainsi que [art. 2 al. 2](#) de la [Loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'Etat hôte du 22 juin \[LEH\]](#)) :

- les **membres des missions diplomatiques** et des **représentations consulaires** accréditées auprès de la Confédération, dans la mesure où le prévoit le droit fédéral ;
- les **membres des bénéficiaires institutionnels** tels que les organisations intergouvernementales (comme l'ONU, l'OMS et l'OMC) ainsi que **les organisations internationales** établies en Suisse et des missions représentées auprès d'elles, dans la mesure où le prévoit le droit fédéral ;
- les personnalités exerçant un **mandat international**.

Si l'Etat étranger n'accorde pas la **réciprocité**, le Conseil fédéral peut édicter des dérogations à ces prescriptions. Les législations fiscales cantonales connaissent des dispositions semblables.

Remarque :

Les bénéficiaires de nationalité suisse ne sont exonérés des impôts directs qu'à titre exceptionnel si le bénéficiaire institutionnel auprès duquel ils travaillent a introduit un système d'imposition interne, pour autant qu'une telle condition soit admise par le droit international ([art. 4 al. 2 LEH](#) en relation avec l'[art. 2 al. 2 LEH](#)).

4.2 Personnes morales

Contrairement à ce qui se passe pour les personnes physiques, où les exceptions à l'assujettissement subjectif sont rares, les exemptions en faveur de personnes morales sont assez nombreuses.

Tant sur le plan fédéral qu'au niveau cantonal, la **Confédération**, les **cantons** et les **communes** sont **exonérés** de l'impôt. Il en va de même des États étrangers et de leurs représentations diplomatiques.

Ensuite, pour des raisons sociales, politiques et économiques, le législateur a prévu d'autres exceptions à l'assujettissement subjectif des personnes morales.

Un critère retenu pour accorder l'exonération est notamment l'**utilité publique**. Celle-ci est reconnue lorsque l'activité représente un intérêt général pour la collectivité, qu'elle est désintéressée et que les prestations à des tiers sont liées à des sacrifices. Le but de l'institution doit être ouvert et les moyens financiers ne doivent pas être utilisés à d'autres fins. L'exonération ne peut donc concerner que des

entités avec une personnalité juridique qui ne poursuivent pas des buts lucratifs ou d'assistances mutuelles.¹⁵

La poursuite de buts de **services publics** (y compris l'instruction) et **culturels** constitue un autre-critère d'exonération.

Sur la base des mêmes critères, il existe – tant au niveau fédéral que cantonal – de nombreuses catégories d'exonération d'impôts ([art. 56 LIFD](#) et [art. 23 LHID](#)).

Les législations fiscales cantonales contiennent des dispositions similaires. Les cantons exonèrent par principe la Confédération et ses établissements, leurs propres institutions, ainsi que toute personne exonérée en fonction du droit fédéral ou international.

* * * * *

¹⁵ Sous ce terme il faut comprendre la promotion des intérêts économiques des membres. Une société exerce une activité lucrative lorsque, par l'engagement des facteurs travail et capital, elle est dirigée et agit selon un mode commercial.