

# Aspects fiscaux du bail à loyer : impôts directs et indirects

par

Philippe Béguin

Avocat et expert fiscal diplômé à Neuchâtel

I. Introduction.....	117
II. Impôts directs sur le revenu et le bénéfice.....	118
A. Généralités.....	118
B. Les revenus imposables.....	120
1. Dans la fortune privée.....	120
2. Dans la fortune commerciale.....	124
C. Les déductions.....	125
1. Dans la fortune privée.....	125
2. Dans la fortune commerciale.....	126
D. Remarques sur des institutions analogues.....	127
1. La sous-location.....	127
2. Le bail à ferme.....	127
3. La valeur locative.....	128
4. L'usufruit.....	128
5. Le droit d'habitation.....	129
6. Le leasing immobilier.....	129
E. Particularités liées aux personnes morales.....	130
III. Taxe sur la valeur ajoutée.....	133
A. Introduction.....	133
B. Le principe de l'article 18 LTVA.....	133
C. L'option d'assujettissement.....	135
D. Le changement d'affectation.....	137

E. Problèmes particuliers .....	138
1. Travaux de concierge .....	138
2. Problèmes de représentation.....	139
3. Administration de propres immeubles .....	139
Bibliographie.....	140

## I. Introduction

1. La présente contribution tente d'éclairer les divers aspects fiscaux liés à l'institution du bail à loyer en faisant un tour d'horizon, le plus complet possible, de ces aspects tant par rapport aux impôts directs (notamment impôt sur le revenu) qu'aux impôts indirects (plus particulièrement la taxe sur la valeur ajoutée).
2. L'institution du bail à loyer met en lumière fiscalement, à travers la présente contribution, diverses notions qui ont toute leur importance dans d'autres domaines de la fiscalité telles que :
  - évasion fiscale ;
  - distinction entre fortune privée et fortune commerciale ;
  - distinction entre gain en capital et professionnalité ;
  - double imposition économique ;
  - prestation appréciable en argent.
3. Nous avons renoncé à inclure dans notre contribution certains impôts qui n'ont que peu de rapports directs avec l'institution de bail à loyer, tels que :
  - impôt sur la fortune ;
  - impôt sur les successions et les donations ;
  - impôts sur les gains immobiliers.
4. Nous mentionnons brièvement, dans le cadre des particularités liées aux personnes morales, l'impôt anticipé et les droits de timbre.
5. Par ailleurs, nous relevons que depuis l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), à savoir le 1<sup>er</sup> janvier 2001, les principes de détermination de l'assiette imposable ont été unifiés. Nous avons dès lors renoncé à évoquer certaines particularités cantonales, devenues marginales.
6. Nous osons espérer que le praticien retirera de cette contribution un aperçu le plus complet possible du sujet traité. Il va de soi que les ouvrages spécialisés dans tel et tel impôt devront être consultés pour tout approfondissement un tant soi peu conséquent de la matière.

## II. Impôts directs sur le revenu et le bénéfice

### A. Généralités

7. Nous examinerons successivement, dans cette partie :
  - l'imposition des revenus provenant du bail à loyer (B. ci-dessous) ;
  - la déductibilité fiscale des loyers (C. ci-dessous).
8. Et ceci pour les personnes physiques avec la nécessité de distinguer entre fortune privée et fortune commerciale ;
  - le sort fiscal d'institutions analogues au bail à loyer, telles que la sous-location, le bail à ferme, la valeur locative, l'usufruit, le droit d'habitation et le leasing immobilier (D. ci-dessous) ;
  - les particularités liées aux personnes morales (E. ci-dessous).
9. Comme on l'aura deviné, pour ce qui concerne les contribuables personnes physiques, l'appréciation du traitement fiscal des loyers dépendra, essentiellement, de savoir si l'immeuble remis à bail appartient, pour le propriétaire, à sa fortune commerciale ou à sa fortune privée, et, pour le locataire, si les locaux loués servent à une activité commerciale ou à des besoins privés.
10. Conformément à l'article 18 alinéa 2 LIFD, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. La notion d'activité lucrative indépendante est large<sup>1</sup> ; elle s'applique notamment à des contribuables non inscrits au Registre du commerce mais déployant une activité supérieure à la normale dans la gestion de leur patrimoine (professionnalité)<sup>2</sup>.
11. Quant à la notion de prépondérance, elle implique que l'utilisation commerciale du bien dépasse la jouissance privée de ce dernier pour affecter celui-ci à la fortune commerciale, et ceci en son entier. Le droit fiscal suisse a ainsi, depuis 1995, abandonné le principe du partage, pour des biens mixtes, entre fortune commerciale et fortune privée. Rappelons que ce principe de la prépondérance, et donc de l'affectation d'un bien à la

---

<sup>1</sup> YERSIN/NOËL, p. 240.

<sup>2</sup> Notamment et parmi de nombreux arrêts, ATF 125 II 113, RDAF 1999 II 385.

fortune commerciale ou à la fortune privée présente une importance capitale en droit fiscal puisque :

- les biens appartenant à la fortune commerciale sont susceptibles d'être amortis comptablement, venant ainsi en diminution du compte de profits et pertes du contribuable<sup>3</sup> et, conséquemment, de son revenu imposable ;
- le bénéfice résultant de l'aliénation de biens appartenant à la fortune commerciale, de leur revalorisation comptable ou de leur passage dans la fortune privée par modification de leur prépondérance<sup>4</sup> (réalisation fiscale systématique) est inclus dans le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante, soumis au surplus aux charges sociales ;
- les biens appartenant à la fortune privée du contribuable ne sont pas susceptibles d'être amortis ni comptablement, ni fiscalement ;
- les gains en capital réalisés lors de la réalisation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables<sup>5</sup> ; demeure réservée l'imposition par les cantons des bénéfices d'aliénation sur des éléments de la fortune immobilière privée, soit au titre de l'impôt sur les gains immobiliers (système dit « dualiste »), soit au titre de l'impôt ordinaire sur le revenu (système dit « moniste »)<sup>6</sup>. D'autres exceptions à cette règle ont été créées par la jurisprudence, notamment par assimilation à la liquidation des sociétés de capitaux par l'application de la théorie de l'évasion fiscale (transposition, liquidation partielle indirecte).

12. Pour le locataire, la déductibilité du loyer dépendra également de l'affectation des locaux remis à bail. Lorsque cette affectation sert à l'activité commerciale indépendante, le loyer constituera une charge déductible, charge considérée comme justifiée par « l'usage commercial » selon la terminologie consacrée<sup>7</sup>. Par contre, lorsque le bien loué sert à des besoins privés, il constituera alors une dépense d'entretien non déductible<sup>8</sup>.

---

<sup>3</sup> Art. 27 al. 2 lit. a, art. 28 LIFD.

<sup>4</sup> Art. 18 al. 2 LIFD.

<sup>5</sup> Art. 16 al. 3 LIFD.

<sup>6</sup> OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 234.

<sup>7</sup> Art. 27 al. 1 LIFD.

<sup>8</sup> Art. 34 al. 1 lit. a LIFD.

## ***B. Les revenus imposables***

### **1. Dans la fortune privée**

13. Conformément à l'article 21 alinéa 1 lit. a LIFD, est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance.
14. La notion d'immeuble est ici identique à celle versée par les articles 655 alinéa 2 et 943 alinéa 1 CC, soit :
  - les biens-fonds ;
  - les droits distincts et permanents immatriculés au Registre foncier ;
  - les mines ;
  - les parts de copropriété d'un immeuble.
15. Usuellement, en matière économique, on considère que le loyer comprend deux composantes :
  - le rendement proprement dit, rémunération de la mise à disposition du bien ;
  - la rémunération destinée à compenser la dépréciation de la chose louée (amortissement).
16. Or, en droit fiscal suisse, c'est la totalité du revenu brut provenant de l'octroi de l'usage de la chose qui sera imposée<sup>9</sup>. Cette imposition totale se « justifierait » par la durée de vie beaucoup plus longue des installations que, par exemple, dans le cadre de la rémunération provenant de la mise à disposition de choses mobilières. On relèvera toutefois que l'imposition des loyers portant sur des choses mobilières obéit au même principe.
17. Le revenu imposable est le revenu effectivement réalisé ; la réalisation fiscale intervient en principe au moment de l'échéance des loyers, à condition que ceux-ci ne soient pas contestés et que les droits y relatifs puissent être exercés en justice<sup>10</sup>. Dans l'hypothèse où le bailleur fixerait le loyer à un niveau notablement inférieur au montant qu'il serait en droit d'attendre de la rémunération de la chose louée, une imposition non du

---

<sup>9</sup> AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Complément LIFD ad art. 21 N 2A.

<sup>10</sup> YERSIN/NOËL, p. 358 n. 38.

loyer réalisé, mais du loyer réalisable ne pourrait intervenir qu'à la condition que l'opération relève de l'évasion fiscale, à savoir du choix, par le contribuable d'une forme insolite, inhabituelle ou inadéquate, choix ayant uniquement comme but d'économiser les impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée (économie d'impôt abusive)<sup>11</sup>.

18. Il importe de relever que la totalité des montants perçus par le propriétaire ne fait pas nécessairement partie du revenu imposable de ce dernier. Il en est ainsi des frais accessoires effectifs supportés par le locataire au titre de dédommagement du bailleur, que celui-ci a encourus pour le compte du locataire et qu'il ne peut pas déduire fiscalement, à condition toutefois que cette refacturation n'incorpore pas de marge. En cas de loyers dit « tout compris », le montant global devra alors être corrigé à la baisse, en extrayant ces frais accessoires remboursés par le locataire au propriétaire<sup>12</sup>.
19. Lorsque le locataire entreprend à ses frais des travaux à plus-value sur le bien immobilier appartenant au bailleur, cette prestation constituera, pour ledit bailleur, un revenu imposable, à moins qu'ils ne soient effectués que dans l'intérêt du locataire et ne satisfassent que les besoins de ce dernier. Une imposition à titre de donation pourrait également intervenir en présence d'une volonté de donner (« *animus donandi* »).
20. Parmi les rémunérations analogues à un loyer, on citera notamment :
  - les versements à fonds perdus faits par la Confédération au propriétaire bailleur dans le cadre des articles 42 et 48 de la loi fédérale encourageant la construction et l'accession à la propriété du logement : ils représentent un revenu imposable du propriétaire bailleur et non du locataire ;
  - les indemnités diverses : la question qui se pose en l'espèce est de savoir si de telles indemnités constituent un loyer, imposable à l'impôt ordinaire sur le revenu, ou un bénéfice en capital, non imposable si ce n'est au niveau cantonal. En principe, ce n'est pas la périodicité de la rémunération qui est déterminante, mais l'atteinte ou non à la substance du bien considéré. Ainsi l'indemnité reçue à titre de dédommagement pour les désagréments liés à une expropriation, devrait, à notre sens, être traité comme une indemnité constatant une

---

<sup>11</sup> OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 51.

<sup>12</sup> RICHNER/FREL/KAUFMANN, p. 295.

perte de substance, ce qui ne serait, par exemple, pas le cas d'une indemnité reçue pour non exercice d'un droit d'emption.

21. Du revenu brut résultant du bail, le propriétaire peut déduire fiscalement deux éléments, l'un en relation indirecte avec l'immeuble (les intérêts passifs), l'autre en relation directe (les frais d'entretien) :

- les intérêts passifs au sens de l'article 33 alinéa 1 lit. a LIFD : en principe, ils sont déductibles sans restrictions, sous réserve des deux cas suivants :
  - une limite maximale de CHF 50'000, augmentée du rendement brut imposable de la fortune mobilière et immobilière, s'applique à chaque contribuable et à chaque période fiscale ; il importe de relever qu'un rendement de fortune non imposable n'entrera pas dans le calcul de la limite précitée (gain en capital) ;
  - les intérêts sur crédit de construction, qui représentent des dépenses pour l'acquisition ou l'amélioration d'un bien ne sont pas déductibles<sup>13</sup> ; le moment déterminant est en principe le moment où le crédit de construction est consolidé en crédit hypothécaire ; toutefois, une tendance récente conduit les autorités fiscales à considérer comme crédit de construction tout crédit n'ayant pas pour corollaire un revenu, et ceci par application très extensive du concept d'évasion fiscale.
- les frais d'entretien d'immeubles, les primes d'assurances relatives à ces immeubles ainsi que les frais d'administration par les tiers<sup>14</sup> : la problématique des frais d'entretien déductibles constitue sans nul doute un des domaines du droit fiscal ayant donné lieu à la plus abondante littérature et jurisprudence. Un examen exhaustif de cette problématique dépasserait le cadre de la présente contribution. Bornons-nous à relever ce qui suit :
  - si la pratique dite « Dumont » a fait l'objet d'un assouplissement en 1997<sup>15</sup>, elle continue à devoir être prise en compte relativement à la déductibilité fiscale des frais d'entretien effectifs consentis dans les cinq ans suivant l'acquisition d'un immeuble dont l'entretien a été « manifestement négligé ». Rappelons qu'en

---

<sup>13</sup> Art. 34 lit. d LIFD, RDAF 1990, p. 208.

<sup>14</sup> Art. 32 al. 2 LIFD.

<sup>15</sup> ATF 123 II 218 ; RDAF 1997 II 584.

principe, conformément à cette pratique, seuls les frais basés sur un calcul forfaitaire peuvent être défalqués, pendant cette période de cinq ans, à l'exclusion des frais effectifs ;

- les frais d'entretien sont déductibles, alors que les dépenses d'investissement ne le sont pas ; la distinction entre l'une et l'autre notion est complexe ; il n'existe pas de réponse unique applicable à tous les cas, mais souvent une appréciation globale par rapport à trois critères, à savoir : l'objet à retenir pour l'évaluation immobilière, le moment à retenir pour cette comparaison de valeur, et la valeur à retenir. Lorsqu'une dépense est considérée non comme des frais d'entretien déductibles mais comme une dépense d'investissement, ladite dépense pourra être prise en compte dans le calcul du gain immobilier imposable au moment d'une aliénation (impense) ;
- les frais accessoires refacturés par le bailleur au locataire au sens des articles 257 a et 257 b CO, généralement déterminés par l'usage local, ne sont pas déductibles ; ils ne représentent toutefois pas un revenu imposable pour le bailleur ;
- le moment de la déductibilité fiscale des frais d'entretien peut être soit le moment de la facturation, soit le moment du paiement. La règle dépend en fait des pratiques cantonales, aucune règle d'harmonisation n'étant applicable en l'espèce. Certains cantons privilégient la date d'établissement de la facture<sup>16</sup>, d'autres le moment du paiement<sup>17</sup> ;
- enfin, on relèvera que l'article 32 alinéa 4 LIFD donne la possibilité au contribuable de se prévaloir d'une déduction forfaitaire, plutôt qu'une déduction effective des frais immobiliers, et ceci à des fins de simplification (article 2 alinéa 2 de l'Ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés), dite déduction forfaitaire étant de 10% du rendement brut lorsque l'immeuble est âgé de moins de dix ans au début de la période fiscale et de 20% lorsque l'immeuble est âgé de plus de dix ans. En la matière, les pratiques cantonales diffèrent, notamment sur les questions de savoir si le choix entre les frais effectifs et la déduction forfaitaire s'applique à tous les immeubles propriété du

---

<sup>16</sup> Tels que Berne, Neuchâtel, Vaud, Genève.

<sup>17</sup> Tel Fribourg.

contribuable et si un tel choix lie le contribuable pour plus d'une période fiscale.

## **2. Dans la fortune commerciale**

22. En préambule, on rappellera que l'affectation à une fortune privée ou à fortune commerciale dépendra de l'application du principe de la prépondérance.
23. En matière immobilière, on relèvera que lorsqu'un immeuble revêt une prépondérance commerciale, c'est souvent lorsqu'il est utilisé par le contribuable pour son propre usage, industriel, commercial, artisanal ou de services et qu'en conséquence on est en présence, bien plutôt d'un rapport de propriété plutôt que d'un rapport de bail. A contrario, lorsque l'immeuble est loué, même à une entreprise, il constituera souvent un rendement de son propriétaire, rendement d'un immeuble de placement appartenant à la fortune privée.
24. Ainsi, le plus souvent, des loyers entreront dans une fortune commerciale lorsque les immeubles appartiennent à un professionnel de l'immobilier, c'est-à-dire un contribuable pour qui la propriété d'immeuble dépasse la simple gestion de sa fortune privée. La jurisprudence en matière de distinction entre activité à caractère professionnel et simple gestion de la fortune privée est ancienne<sup>18</sup> et elle a continué à se développer au fil des années<sup>19</sup>. En bref, divers indices peuvent qualifier un contribuable de professionnel, tels que :
  - rapport étroit avec l'activité professionnelle ;
  - mise à profit de connaissances spéciales ;
  - manière de procéder systématique et planifiée ;
  - courte durée de possession ;
  - fréquence élevée des opérations ;
  - utilisation de fonds étrangers ;
  - réinvestissement des gains ;
  - constitution d'une société de personnes.

---

<sup>18</sup> Notamment ATF 82 I 171 ; 92 I 121 ; RDAF 1967 p. 247.

<sup>19</sup> Parmi les plus récents, RDAF 2005 II 37.

25. En principe, chacun de ces indices peut à lui seul être constitutif d'une activité lucrative indépendante à caractère professionnel. Toutefois, dans sa dernière jurisprudence, le Tribunal fédéral s'est montré un peu plus restrictif en déclarant que « chacun de ces indices peut, avec d'autres, ou parfois mais plus rarement selon les circonstances à lui seul être constitutif d'une activité lucrative indépendante »<sup>20</sup>. Le principe demeure toutefois que la qualification fiscale dépendra de l'ensemble des circonstances objectives et subjectives du cas d'espèce.
26. La qualité de professionnel de l'immobilier ne se transmet en principe pas ; toutefois, certaines autorités fiscales acceptent, en cas de donation ou de succession, que les ayant droits d'un professionnel de l'immobilier soient eux-mêmes considérés comme tels, jusqu'à une aliénation à des tiers desdits immeubles, ceci afin d'éviter le prélèvement d'un impôt dû au passage de la fortune commerciale dans la fortune privée (réalisation fiscale systématique), impôt dont l'acquittement est périlleux en l'absence de liquidités générées par une véritable aliénation.
27. Lorsque les loyers encaissés se rapportent à des immeubles appartenant à un professionnel de l'immobilier, ils sont traités comme le revenu d'une activité lucrative indépendante et imposés comme tels<sup>21</sup>. Les charges déductibles sont celles « justifiées par l'usage commercial »<sup>22</sup>. En principe, les immeubles peuvent être amortis<sup>23</sup>. Le revenu net est, de même, soumis aux charges sociales (AVS, AI, AC).

### *C. Les déductions*

#### **1. Dans la fortune privée**

28. Les loyers de biens immobiliers à usage privé tombent dans la catégorie des « frais d'entretien du contribuable et de sa famille » qui sont désignés expressément comme non déductibles, au sens de l'article 34 alinéa 1 lit. a LIFD. La doctrine considère généralement que de telles dépenses sont prises en compte dans le cadre des déductions sociales, voire du barème général de l'impôt.

---

<sup>20</sup> RDAF 2005 II 37.

<sup>21</sup> Art. 18 LIFD.

<sup>22</sup> Art. 27 LIFD.

<sup>23</sup> Art. 28 LIFD.

29. On relèvera toutefois que certains loyers à caractère privés peuvent incorporer une connotation professionnelle et être ainsi susceptible d'être défalqués du revenu :
- ainsi, le contribuable qui séjourne durant les jours de travail hors du lieu de son domicile peut faire valoir en sus, au titre de frais supplémentaires et nécessaires de logement, la déduction du montant du loyer d'une chambre, conformément aux loyers usuels du lieu de séjour<sup>24</sup> (frais d'acquisition du revenu d'une activité lucrative dépendante) ;
  - il arrive, de même, que le contribuable exerçant une activité lucrative indépendante utilise une partie de son logement, à caractère évidemment privé, pour ladite activité. En ce cas deux hypothèses doivent être distinguées : si le logement principal est remis à bail, la partie afférente au commerce sera fiscalement déductible, alors que la partie privée ne le sera pas ; si le contribuable est propriétaire de son logement, il n'y aura en principe pas de facturation de la fortune privée à la fortune commerciale ; facturation dont les conséquences fiscales seraient nulles, sauf en matière de charges sociales. Par contre, si le propriétaire des locaux loue la partie commerciale à son conjoint indépendant, l'autorité fiscale admettra la facturation du loyer au prix du marché et donc sa déduction du revenu commercial<sup>25</sup>. Des corrections dues à une application du principe de l'évasion fiscale (cf. ci-dessus) demeurent réservées.

## 2. Dans la fortune commerciale

30. Les loyers versés pour l'usage des locaux affectés à l'activité commerciale industrielle ou de services du contribuable exerçant une telle activité indépendante sont déductibles. Il en va de même de toutes les charges annexes, à condition que le contribuable les supporte effectivement (eau, assurances, électricité, etc.).
31. Cette déductibilité dépend évidemment de la condition que lesdits frais soient « justifiés par l'usage commercial »<sup>26</sup>. Est considéré comme justifié par l'usage commercial tout ce qui, selon l'usage et la bonne foi peut être

---

<sup>24</sup> Ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante, art. 9 al. 3.

<sup>25</sup> Archives de droit fiscal suisse 65, 513, 538.

<sup>26</sup> Art. 27 al. 1 LIFD.

admis comme frais<sup>27</sup>. Sera donc déductible une dépense qui ne serait pas d'usage ordinaire, mais qui a été engagée de bonne foi par le contribuable dans le cadre de son activité indépendante. L'autorité de taxation n'a pas à se prononcer sur la rationalité de la dépense. Peu importe que le contribuable ait pu s'en passer dans le cadre d'une gestion saine et rentable. Pour ce qui concerne des locaux loués dans le cadre d'une activité, par exemple, de services, l'autorité fiscale n'a pas à juger si la dépense a un caractère somptuaire. Il suffit qu'elle serve à l'activité indépendante imposable. Elle n'a pas, par ailleurs, à nécessairement produire un revenu.

### *D. Remarques sur des institutions analogues*

#### **1. La sous-location**

32. Les revenus de sous-location constituent clairement des revenus immobiliers imposables au sens de l'article 21 alinéa 1 lit. a LIFD.
33. Toutefois, la partie imposable est limitée au montant du revenu de sous-location dépassant le loyer originel, autrement dit au bénéfice de sous-location, et ce même si l'immeuble remis à bail a un caractère privé. On est ainsi ici en présence d'une déduction particulière de dépenses d'entretien, en principe non admise conformément à l'article 34 alinéa 1 lit. a LIFD<sup>28</sup>.

#### **2. Le bail à ferme**

34. La mention du bail à ferme dans le cadre de la présente contribution se limitera à relever que la conclusion d'un bail à ferme peut constituer un cas de réalisation fiscale imposable sur des éléments de la fortune commerciale, au sens de l'article 18 alinéa 2 LIFD, lorsque la remise paraît définitive pour l'ancien exploitant<sup>29</sup>. Une telle approche n'existe, à notre connaissance, pas en matière de bail à loyer. Même la conclusion d'un bail à loyer de très longue durée n'a jamais été assimilée à un acte de réalisation imposable ni pour de la fortune commerciale, ni pour de la fortune privée (impôt sur les gains immobiliers).

---

<sup>27</sup> RDAF 1996, p. 404.

<sup>28</sup> LOCHER, Kommentar zum DBG, N 14 ad art. 21.

<sup>29</sup> RDAF 1973, 389 ; RDAF 2000 II 387.

### 3. La valeur locative

35. Prévu par l'article 21 alinéa 1 lit. b LIFD, le concept de valeur locative imposable a pour but de traiter le propriétaire et le locataire de manière équitable, en tous les cas fiscalement. Puisque le locataire ne peut déduire son loyer, celui-ci faisant partie de ses dépenses d'entretien non déductibles, alors que le propriétaire est autorisé toutefois dans certaines limites à déduire le « loyer de l'argent » lui ayant permis d'acquérir son bien immobilier, il se justifie, selon le raisonnement précité, d'imposer un revenu imputé au propriétaire pour retrouver l'égalité ainsi voulue : c'est la valeur locative.
36. En principe, la valeur locative doit être estimée à la valeur du marché. Elle est censée correspondre au loyer que le contribuable devrait payer pour un bien immobilier identique dans des circonstances comparables. Bien que le calcul de cette valeur locative ait fait l'objet, déjà en 1969, d'une Circulaire de l'Administration fédérale des contribuables tendant à uniformiser ledit calcul<sup>30</sup>, les pratiques cantonales sont encore fort différentes et les résultats concrets très éloignés les uns des autres. Cela tient en partie au fait que souvent la valeur locative, par mesure de simplification, est calculée sur la base d'une méthode forfaitaire prenant en compte la valeur fiscale de l'immeuble multipliée par un certain pourcentage.
37. On relèvera que, lorsqu'entre proches, des loyers de faveur sont convenus, le propriétaire pourra se voir imputer non le loyer effectivement perçu mais bien la valeur locative du bien remis à bail, en application du principe de l'évasion fiscale. Il n'y a évasion fiscale que lorsque le loyer convenu est inférieur à 50% de la valeur locative<sup>31</sup>. En l'absence d'évasion fiscale, les autorités sont liées par le contrat de bail ; elles ne peuvent imposer le propriétaire que sur le loyer convenu dans le contrat.

### 4. L'usufruit

38. Préliminairement, rappelons que du point de vue fiscal l'usufruitier est traité comme un quasi propriétaire puisqu'il sera à la fois imposé en revenu et en fortune sur les biens dont il a l'usufruit. L'imposition du nu-

---

<sup>30</sup> Circulaire et Directives sur le rendement locatif des maisons d'habitation, Archives de droit fiscal 38, 121.

<sup>31</sup> RDAF 2005 II 219.

propriétaire ne concerne qu'un éventuel gain en capital, par exemple, l'impôt sur les gains immobiliers.

39. L'usufruitier n'obtient un revenu immobilier imposable au sens de l'article 21 alinéa lit a LIFD que si l'usage du bien immobilier est ensuite cédé à un tiers dans le cadre d'un contrat de bail. Dans ce cas, la situation de l'usufruitier est semblable à celle d'un simple propriétaire qui met en location son bien immobilier. L'usufruitier ne pourra toutefois pas déduire de son revenu le coût d'acquisition de l'usufruit, par exemple l'indemnité en capital qu'il aura versé au nu-propriétaire, la relation entre ces deux parties étant ignorée<sup>32</sup>. Ce coût est traité comme une dépense d'entretien non déductible.
40. Si l'usufruitier occupe lui-même le bien, il sera alors imposé sur la valeur locative comme un propriétaire ordinaire.

### **5. Le droit d'habitation**

41. D'un point de vue fiscal, il s'agira de distinguer :
- le droit d'habitation octroyé à titre gratuit : dans ce cas, le bénéficiaire sera imposé comme un propriétaire sur la valeur locative du bien. Demeurera bien entendu réservée une éventuelle imposition au titre de l'impôt sur les donations ;
  - le droit d'habitation octroyé à titre onéreux : la rémunération reçue par le propriétaire constituera alors un rendement immobilier au sens de l'article 21 alinéa 1 lit. a LIFD.
42. En cas de droit d'habitation dont la rémunération présente un caractère mixte (« *negotium mixtum cum donatione* »), on se référera utilement à la jurisprudence citée ci-dessus en matière de loyer de faveur entre proches : une correction de l'imposition chez le propriétaire ne sera possible que si la rémunération tirée du droit d'habitation est inférieure à plus de 50% à la valeur locative du bien immobilier concerné.

### **6. Le leasing immobilier**

43. Le traitement fiscal ne sera pas identique suivant que l'on est en présence d'un leasing direct ou d'un leasing financier.

---

<sup>32</sup> LOCHER, Kommentar zum DBG, N 26-28 ad art. 21.

44. Dans le leasing direct, assimilable à un bail à loyer, le fournisseur réalise un revenu imposable de la fortune immobilière au sens de l'article 21 alinéa 1 lit. a LIFD.
45. Par contre en cas de leasing financier, c'est-à-dire avec intervention d'un tiers, le crédit bailleur, le revenu en découlant sera alors traité comme le revenu d'une activité lucrative indépendante au sens de l'article 18 LIFD.

### *E. Particularités liées aux personnes morales*

46. Par essence même, la personne morale ne connaît pas la distinction, primordiale pour les personnes physiques, entre fortune privée et fortune commerciale.
47. Ainsi, les loyers qu'encaissent les personnes morales, notamment les sociétés de capitaux (société anonyme, société à responsabilité limitée, société coopérative, société en commandité par actions) mais aussi les autres personnes morales (associations, fondations), entrent par définition dans leur compte de profits et pertes, déterminant pour l'imposition (principe du bilan commercial équivalent au bilan fiscal).
48. De même peuvent être déduits :
  - tous les loyers payés par la personne morale, à condition qu'ils soient justifiés par l'usage commercial ;
  - tous les frais d'entretien et accessoires liés aux immeubles ; en principe les dépenses d'investissement devront faire l'objet d'une comptabilisation à l'actif du bilan, puis d'un amortissement ultérieur selon les taux publiés par l'Administration fédérale des contributions ;
  - les amortissements opérés sur les immeubles que la personne morale occupe pour elle-même ou qu'elle remet à bail ; usuellement les limites inférieures d'amortissement sont fixées, pour les immeubles industriels ou commerciaux occupés par la personne morale elle-même, à la valeur du sol et pour les immeubles dits « de placement » à l'estimation fiscale en vigueur.
49. L'une des problématiques essentielles en la matière tient aux rapports de baux à loyer que la société peut avoir avec des actionnaires la dominant ou des personnes proches de ceux-ci. Encore aujourd'hui, le droit suisse connaît le principe de la double imposition économique des bénéfices des sociétés de capitaux, principe ayant comme conséquence que les prestations entre la société et son actionnaire, qui ne correspondent pas au principe de pleine concurrence, doivent être imposés chez l'actionnaire

pour la différence, comme un revenu des capitaux mobiliers (distribution dissimulée de bénéfices) à condition, bien entendu que la disproportion profite à l'actionnaire. Toutefois, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, cette double imposition économique sera atténuée en fonction de l'entrée en vigueur de la deuxième réforme de l'imposition des entreprises adoptée du bout des lèvres par le peuple le 24 février 2008. Dès cette dernière date, en matière d'impôt fédéral direct, les dividendes, y compris les distributions dissimulées de bénéfices, ne seront imposés plus qu'à 60% lorsque l'actionnaire qui en bénéficie détient plus de 10% du capital de la société concernée dans sa fortune privée. L'impact pratique de cette modification, il faut bien l'écrire, fondamentale, dépendra essentiellement de ce que les cantons en feront ou en ont déjà fait dans leur propre législation.

50. Pour qu'une telle distribution dissimulée de bénéfices soit traitée comme telle du point de vue fiscal, trois conditions doivent être réalisées :
- il y a disproportion entre la prestation et la contre-prestation échangées par la société et son actionnaire en faveur de ce dernier ;
  - cette disproportion est reconnaissable par les parties ;
  - elle ne s'explique que par la position de l'actionnaire<sup>33</sup>.
51. Une telle distribution est évidemment possible en matière de baux à loyer : une société désirant favoriser son actionnaire lui remettra à bail des locaux ou des biens mobiliers en sa possession à un loyer insuffisant. A l'inverse, elle deviendra la locataire de l'actionnaire pour un loyer trop élevé.
52. Un loyer de faveur procurera ainsi à l'actionnaire non un rendement immobilier, mais un revenu des capitaux mobiliers, au sens de l'article 20 LIFD. La société verra son bénéfice imposable être corrigé du montant du loyer jugé excessif. En principe, l'avantage sera mesuré en comparant le loyer qu'encaisserait la société d'un tiers pour le même local et l'ensemble des prestations reçues de l'actionnaire par l'utilisation du même bien. L'autorité fiscale ne saurait calculer une valeur théorique du rendement du bien immobilier en se fondant, par exemple, sur les coûts d'investissement. C'est le principe dit « du tiers indépendant » (« dealing at arm's length ») qui s'appliquera en l'espèce<sup>34</sup>. Lorsque c'est une personne proche de l'actionnaire qui bénéficie de cette faveur, l'opération sera analysée sous

---

<sup>33</sup> RDAF 1997 II 687 ; RDAF 1984, 362 ; ATF 107 Ib 35.

<sup>34</sup> ATF 107 Ib 325.

l'angle de la théorie dite du triangle (prestation de la société à l'actionnaire, puis de l'actionnaire à la personne proche).

53. La question de la disproportion entre prestation et contreprestation s'appliquera également dans le cadre de deux impôts, indirects ceux-ci, que nous mentionnons afin que le lecteur puisse avoir une idée complète de la problématique :

- l'impôt anticipé frappe, au taux de 35%, les prestations appréciables en argent que la société de capitaux fait en faveur de ses actionnaires ou de personnes qui leur sont proches<sup>35</sup>. La notion de prestation appréciable en argent est semblable à celle décrite ci-dessus ; l'impôt anticipé doit être acquitté par la personne morale ayant octroyé la prestation ; elle doit toutefois impérativement le mettre à charge du bénéficiaire. Celui-ci pourra récupérer l'impôt anticipé à la condition, notamment, qu'il ait régulièrement déclaré le rendement soumis dans sa déclaration d'impôt et que le remboursement ne revête aucun côté abusif. Lorsque l'actionnaire bénéficiaire est domicilié à l'étranger, l'impôt anticipé ne pourra en principe être récupéré, à moins d'une application d'une éventuelle convention préventive de la double imposition existant entre la Suisse et le pays de résidence de l'actionnaire concerné ;
- le droit de timbre d'émission frappe, notamment, au taux de 1%, les versements supplémentaires que font les actionnaires à leur société de capitaux. On est ici dans le cas inverse à celui de l'impôt anticipé : l'actionnaire fait un cadeau à la société dont il détient les parts, soit en lui louant un bien immobilier à un prix beaucoup trop bas soit en lui payant un loyer beaucoup trop élevé. Du point de vue pratique, cet impôt se rencontre fort peu en matière de baux à loyer, d'abord en fonction du montant important de la franchise prévue par la loi (CHF 1'000'000) puis également en fonction du faible taux applicable (1%).

---

<sup>35</sup> Art. 4 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé.

### **III. Taxe sur la valeur ajoutée**

#### ***A. Introduction***

54. Entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995 sur la base d'une ordonnance, puis matérialisée dans une loi<sup>36</sup>, la taxe sur la valeur ajoutée est un impôt indirect (le contribuable peut le répercuter) frappant la consommation à tous les stades de celle-ci.
55. Le mécanisme de la TVA pose des questions parfois très complexes, notamment lorsque certaines prestations ou livraisons de biens sont dites « hors du champ de l'impôt » c'est-à-dire qu'elles ne donnent pas lieu à imposition mais qu'en corollaire ceux qui y procèdent ne peuvent pas, ou que partiellement, récupérer l'impôt en amont, dit également « impôt préalable ». Il en résulte ainsi souvent un « impôt sur l'impôt » ou taxe occulte.
56. De par leur traitement hors du champ de l'impôt, avec, toutefois possibilité d'opter pour une imposition, la situation des baux à loyer immobilier en matière de TVA est complexe.

#### ***B. Le principe de l'article 18 LTVA***

57. Conformément à l'article 18 LTVA, la mise à disposition de tiers à des fins d'usage ou de jouissance d'immeubles ou de parts d'immeubles est exclue du champ de l'impôt. Cela signifie que les loyers ne sont pas soumis à la TVA mais qu'en contrepartie les frais liés à l'immeuble remis à bail ne peuvent voir l'impôt y afférent (impôt préalable) être récupéré par le propriétaire.
58. Certaines opérations de location sont toutefois expressément soumises à l'impôt : il en va ainsi de :
  - la location d'appartements et de chambres destinées à l'hébergement de même que la location de salles dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration : l'imposition dépendra, notamment, de savoir si l'on est en présence d'une exploitation ou du revenu d'un patrimoine privé. Il y aura exploitation si l'une des trois conditions suivantes est remplie<sup>37</sup> :

---

<sup>36</sup> Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999, LTVA.

<sup>37</sup> Brochure N 16 de l'Administration fédérale des contributions, Administration, location et vente d'immeubles, p. 37.

- les recettes de maisons ou d'appartements de vacances dépassent CHF 40'000 par année ;
- les maisons et appartements de vacances font l'objet d'une activité exercée à titre professionnel avec des immeubles ;
- les maisons ou appartements de vacances servent de réserve d'exploitation à l'entreprise.
  - On relèvera que si le locataire utilise l'appartement comme un domicile ou un siège d'affaires, la location redevient alors hors du champ de l'impôt
- la location de places de camping et d'emplacements pour mobilhomes : elle est soumise à l'impôt au taux spécial pour l'hébergement ;
- la location de places de parc pour le stationnement de véhicules : en l'espèce, on distinguera :
  - les places de parc afférentes à l'usage commun (domaine public) dont la location est exclue du champ de l'impôt ;
  - les places de parc comme objet principal du bail : en ce cas, le loyer est clairement imposable ;
  - la location de place de parc en tant que prestation accessoire dépendante d'une location exclue du champ de l'impôt : elle est elle-même exclue<sup>38</sup> selon le principe dit de la prestation principale.
- la location d'équipements fixes à demeure et d'installations sportives : la location et l'affermage de dispositifs et de machines individuels fixés à demeure qui appartiennent à une exploitation est imposable (p. ex. cabines de vestiaires). Par contre, si les installations sont louées avec l'immeuble, la location, selon le principe de la prestation principale, est hors champ. En ce qui concerne les installations sportives, il faut distinguer entre la location, hors champ, et les entrées dans lesdites installations imposables ;
- la location de casiers fermant à clef tels que consignes de gares, coffres-forts, etc. ;
- la location de surfaces de stands et de locaux individuels dans des bâtiments de foires, expositions et de congrès.

---

<sup>38</sup> Brochure N 16, p. 39.

### *C. L'option d'assujettissement*

59. Conformément à l'article 26 alinéa 1 lit. b LTVA, il est possible d'opter pour l'assujettissement des locations exclues du champ de l'impôt selon l'article 18 LTVA.
60. Celui qui opte pour l'imposition ne pourra établir ses décomptes au moyen du taux de dette fiscale nette ou au moyen des taux forfaitaires.
61. L'option n'est possible que si le locataire est assujetti à la TVA et qu'il utilise l'objet loué dans le cadre d'une activité imposable. Les loyers et les charges imposables doivent être alors déclarés, d'après le mode de décompte applicable (prestations convenues - facturation – ou prestations reçues – encaissements) durant la période fiscale au cours de laquelle ils ont été facturés ou encaissés. En conséquence, le propriétaire peut déduire l'impôt préalable sur les charges afférentes à l'objet remis à bail.
62. Du point de vue formel, on relèvera ce qui suit :
  - l'option pour l'imposition doit faire l'objet d'une demande écrite auprès de l'Administration fédérale des contributions. Une demande établie sur le formulaire officiel N 760 est à remettre pour chaque objet et pour chaque locataire ;
  - les changements de locataire sont à annoncer en faisant référence à la demande d'option envoyée précédemment ;
  - une option pour l'imposition est possible en tout temps, mais avec effet, au plus tôt, pour le début du trimestre auquel elle a été requise ;
  - les options pour l'imposition autorisées sont valables pour une durée de cinq ans, à moins que les conditions applicables aux locataires ne soient plus remplies.
63. L'option est également possible en matière de sous-location, à condition que le sous-locataire lui-même soit un assujetti.
64. Lorsque seule une partie des locations est assujettie, l'impôt préalable à valoir sur les dépenses ne peut être déduit qu'en proportion chez le bailleur. On distinguera :
  - les frais d'entretien et les investissements directement attribuables à une unité locative peuvent être déduits pour les baux imposables par option ; si une attribution directe n'est pas possible (par exemple

façades, toit, etc.) une clef de répartition objective sera utilisée, le plus souvent les m<sup>2</sup>, plus rarement les m<sup>3</sup><sup>39</sup> ; ci-dessous figure un exemple de modèle pour la fixation des clefs de répartition de l'impôt préalable, incluant également des locaux occupés pour propre usage commercial ;

Immeuble valable à partir du 01.07.2006								
Objet loué	Surface	Locataire	Date Contrat de bail	Propre utilisation Affectation soumise à la TVA 0% - 100%	Clé de répartition pour l'impôt préalable			
					Entretien frais généraux (selon surface)		Charges (selon contrat de bail)	
					DIP %	s/DIP %	DIP %	s/DIP %
Banque, propriétaire (rez-de-chaussée)	800	propre utilisation	01.01.99	15	6	34	5.4	30.6
Bureau (1er étage)	300	avocat X	01.07.03		15		16.0	
Bureau (2ème étage)	200	fiduciaire X	01.07.06		10		11.0	
Appartements (1er-3ème étage)	700	personnes privées				35		37.0
<b>Total</b>	<b>2000</b>				<b>31</b>	<b>69</b>	<b>32.4</b>	<b>67.6</b>

Légende : DIP avec déduction de l'impôt préalable / s/DIP sans déduction de l'impôt préalable

- les charges : le propriétaire ou le bailleur peut procéder dans son décompte périodique de TVA à la déduction de l'impôt préalable sur les charges imputables aux baux pour lesquels il y a imposition par option et ceci selon la clef de répartition applicable aux charges. Si le propriétaire facture les charges de chauffage en fonction de la consommation, il peut, pour l'année en cours, déduire provisoirement l'impôt préalable en fonction de la consommation de l'année précédente, avec correction ultérieure en fonction de la consommation effective.

65. Enfin, il importe de relever qu'il est souhaitable que le contrat de bail portant sur immeuble ou sur un local ayant fait l'objet de l'option remplisse les conditions de forme posées en matière de factures<sup>40</sup> (notamment N° de TVA du bailleur et mention du taux de l'impôt) ; en

<sup>39</sup> Brochure N 16, p. 25.

<sup>40</sup> Art. 37 al. 1 LTVA.

effet, comme il n'est pas établi de factures mais que seuls des bulletins de versement sont remis aux locataires, ce n'est que sur la base du contrat écrit que ceux-ci pourront faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur les loyers.

#### *D. Le changement d'affectation*

66. Un changement d'affectation se produit en cas de modification de l'utilisation d'un bien du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée.
67. Deux situations doivent être distinguées en matière de baux à loyer et de changement d'affectation :
  - dans la première hypothèse, l'immeuble, précédemment loué à un locataire non assujetti, change d'affectation, le nouveau locataire étant assujetti ; dans ce cas, le propriétaire peut bénéficier d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ;
  - dans la seconde hypothèse, l'immeuble, précédemment loué à un locataire assujetti change d'affectation, le nouveau locataire n'étant plus assujetti ou l'immeuble n'étant plus employé à des fins imposables ; dans ce cas, l'impôt sur les prestations à soi-même sera alors prélevé.
68. Ne feront l'objet d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable et de l'imposition des prestations à soi-même que les charges et dépenses d'investissement donnant droit, en elles-mêmes, à la déduction de l'impôt préalable. On distinguera entre :
  - bien immobilier neuf : le bien qui dans l'activité même de l'assujetti n'a pas été utilisé à quelques fins imposables que ce soit (location, utilisation à des fins commerciales)
  - bien immobilier usagé : le bien qui dans l'activité même de l'assujetti a été utilisé à des fins imposables (location, propre utilisation).
69. L'utilisation par le propriétaire précédent n'a, dans les deux cas précités, aucune importance.
70. Les bases de calcul seront les suivantes :
  - biens immobiliers neufs : le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sera basé sur la TVA payée précédemment ; quant aux prestations à soi-même, elles seront calculées sur les montants ayant été facturés ;

- biens immobiliers usagés : le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sera basé sur la TVA effectivement payée, déduction faite d'un amortissement linéaire de 5% par année civile écoulée ; les prestations à soi-même seront imposées sur « le montant ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable, déduction faite d'un amortissement linéaire de 5% pour chaque année civile écoulée ».

71. Il importe de relever, du point de vue pratique, ce qui suit :

- le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable doit être justifié par des factures dont les conditions formelles devront respecter les conditions de l'article 37 LTVA ;
- le dégrèvement ultérieur et les prestations à soi-même seront imposées au taux d'impôt applicables lors de l'acquisition des biens et des services, respectivement lors de l'imposition des prestations à soi-même ;
- si l'utilisation ne change que temporairement, soit pour une durée maximale de douze mois, l'impôt de prestations à soi-même pourra être acquitté sur la base des loyers.

### *E. Problèmes particuliers*

#### **1. Travaux de concierge**

72. Notons préliminairement que les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par un assujetti ou par ses employés sur ses propres immeubles ou sur des immeubles loués ne constituent pas des prestations à soi-même au sens de l'article 9 LTVA.
73. Lorsque des travaux de conciergerie ou de gardien de place sont effectués pour propre compte sur des constructions, ils doivent être imposés à titre de prestations à soi-même au prix qui serait facturé par un tiers indépendant<sup>41</sup>.
74. Si le concierge est considéré comme l'employé du propriétaire de l'immeuble, l'assujetti ne doit pas enregistrer des prestations à soi-même. Par contre si c'est la régie immobilière qui est l'employeur du concierge, elle effectue alors des travaux de conciergerie imposables au taux normal.

---

<sup>41</sup> Brochure N 16, p. 20.

## **2. Problèmes de représentation**

75. On distinguera essentiellement deux cas :
- lorsque la régie immobilière agit en son propre nom vis-à-vis des tiers, celle-ci doit figurer en tant que cocontractant dans les factures établies par ces tiers pour les prestations fournies. Lors de la refacturation, il en résulte que la régie immobilière fournit à son tour les mêmes prestations au propriétaire de l'immeuble. Dès lors, la régie immobilière déduit l'impôt préalable et elle refacture les prestations qu'elle a payées pour le propriétaire en les imposant au taux normal ;
  - lorsque c'est le propriétaire qui agit vis-à-vis des tiers, c'est ce dernier qui devra alors figurer sur les factures comme cocontractant, les prestations de la régie étant alors facturées comme des simples prestations de services, imposables en principe au taux ordinaire.

## **3. Administration de propres immeubles**

76. L'administration de ses propres immeubles n'est pas soumise à la TVA, dans la mesure où les prestations de services « à soi-même » ne sont pas imposables.

## Bibliographie

AGNER P./DIGERONIMO A./NEUHAUS H.-J./STEINMANN G., Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct : Complément, Zurich 2001

AGNER P./JUNG B./STEINMANN G., Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001

BLUMENSTEIN E./LOCHER P., System des Steuerrechts, 6<sup>e</sup> éd., Zurich 2002

BÖCKLI P., Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Bâle 1975.

CAGIANUT F./HÖHN E., Unternehmenssteuerrecht, 3<sup>e</sup> éd., Berne 1993

CAGIANUT F./VALLENDER K. A. (édit.), Steuerrecht : Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne / Stuttgart 1995

HÖHN E. (édit.), Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2<sup>e</sup> éd., Berne 1993

HÖHN E., Interkantonales Steuerrecht, 3<sup>e</sup> éd., Berne 1993.

HÖHN E., Steuerrecht, 7<sup>e</sup> éd., Berne 1993

HÖHN E./ATHANAS P. (édit.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Berne 1993

HÖHN E./MÄUSLI P., Interkantonales Steuerrecht, 4<sup>e</sup> éd., Berne 2000.

KÄNZIG E., Die direkte Bundessteuer, vol. I et II, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 1992

KÄNZIG E., Die eidgenössische Wehrsteuer, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 1982

KÄNZIG E., Grundfragen des Unternehmenssteuerrechts, Bâle 1983 (Recueil des articles écrits par Ernst Käzig dans le domaine de l'imposition de l'entreprise)

KÄNZIG E./ BEHNISCH U., Die direkte Bundessteuer, vol. III, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 1992

LOCHER K./ LOCHER P., Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil : Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht – La double imposition intercantonale, Bâle, classeur à feuillets volants

LOCHER P., Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2<sup>e</sup> éd., Berne 2003

LOCHER P., Kommentar zum DBG : Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Bâle 2001, II. Teil, Bâle 2004

- MASSHARDT H., Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2<sup>e</sup> éd., Zürich 1985
- MASSHARDT H./GENDRE F., Commentaire de l'impôt pour la défense nationale, Lausanne 1980
- OBERSON X., Droit fiscal suisse, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2007
- OBERSON X., Précis de droit fiscal international, 2<sup>e</sup> éd., Berne 2004
- OREF (divers auteurs), Les procédures en droit fiscal, 2<sup>e</sup> éd., Berne 2005
- PFUND R. W., Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Bâle 1971
- PFUND R. W./ZWAHLEN B., Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Bâle 1985
- RICHNER F./FREI W./KAUFMANN S., Handkommentar zum DBG, Zurich 2003
- RIVIER J.-M., Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>e</sup> éd., Lausanne 1998
- RIVIER J.-M., Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international, Neuchâtel 1983
- RIVIER J.-M., Introduction à la fiscalité de l'entreprise, 2<sup>e</sup> éd., Lausanne 1990
- RIVIER J.-M., La fiscalité de l'entreprise (société anonyme), Lausanne 1994
- RYSER W., Introduction au droit fiscal international de la Suisse, Berne 1980
- RYSER W./ROLLI B., Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4<sup>e</sup> éd., Berne 2002
- STOCKAR C., Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 4<sup>e</sup> éd., Lausanne 2002
- STOCKAR C., Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2000
- STOCKAR C./HOCHREUTENER H.P., Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil Stempelabgaben und Verrechnungsteuer, Bâle, classeur à feuillets volants
- YERSIN D./NOËL (édit.), Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, Bâle 2008