

Cour suprême  
du canton de Berne

Obergericht  
des Kantons Bern

Commission des  
examens d'avocat

Anwaltsprüfungs-  
kommission

Case postale  
3001 Berne  
Téléphone +41 31 635 48 07  
examensavocats.berne@justice.be.ch  
www.justice.be.ch/coursupreme

**Examens d'avocat**  
**Session II/2016**  
**Droit public et administratif,**  
**Droit fiscal**

---

APK 16 133

**Etat de fait**

La X SA est une société active en Suisse et à l'étranger dans les domaines du conseil en informatique et management, ainsi que du développement et de la distribution de software. Son siège formel (inscription au registre du commerce) se trouve à Zoug. La X SA ne dispose toutefois d'aucun bureau ou autre infrastructure à Zoug. Elle n'y a qu'une boîte aux lettres et une adresse (c/o) auprès d'une fiduciaire zougoise. Les bureaux et le personnel de la X SA se trouvent à la rue Z. à Berne. L'actionnaire unique de la X SA est Mme A, domiciliée à Berne, qui est également présidente du conseil d'administration de la société et dispose de la signature individuelle.

Sur injonction de l'Intendance cantonale des impôts du canton de Berne (ICI), la X SA a déposé une déclaration d'impôt dans le canton de Berne pour l'année n.

La X SA et l'ICI ont des avis divergents sur certains points des taxations fiscales de l'année n (impôt fédéral direct et impôts bernois du canton et des communes). Lors des procédures de taxation, l'ICI a ainsi procédé à divers ajustements. Du fait qu'elle ne pouvait accepter ceux-ci, la X SA a formé réclamation au cours de l'année n+3 contre les taxations de l'année n (impôt fédéral direct et impôts bernois du canton et des communes). Suite au rejet de toutes ses conclusions dans les décisions sur réclamation, la X SA a interjeté recours (dans les deux domaines) auprès de la commission des recours en matière fiscale du canton de Berne.

Les éléments de fait suivants ressortent des procédures de réclamation devant l'ICI et des procédures de recours devant la commission des recours en matière fiscale (voir également le relevé chiffré à l'**annexe 1**):

1. Au cours de l'année n-3, la X SA a comptabilisé une provision à hauteur de CHF 100'000 en vue d'un procès imminent. Un de ses clients a en effet intenté un procès en garantie contre la X SA. En janvier de l'année n, un arrangement a mis fin au procès. La X SA s'est engagée à payer à son client la somme de CHF 10'000 pour solde de tout compte. La X SA a maintenu la provision dans son bilan.

Au cours des procédures de taxation (impôt fédéral direct et impôts bernois du canton et des communes), l'ICI a exigé la dissolution de cette provision et, en conséquence, ajusté le bénéfice de la X SA en le majorant de CHF 90'000. La X SA conteste le bien-fondé d'une telle majoration en lien avec cette provision.

Dans ses jugements, la commission des recours en matière fiscale a confirmé cette majoration pour les mêmes motifs que l'ICI.

2. Au cours de l'année n, la X SA a soutenu le Football Club de Bâle (FC Bâle) au moyen de deux contributions. C'est ainsi qu'elle a acquis, pour la somme de CHF 10'000, la qualité de membre du "Member Club", y compris deux places dans la tribune VIP pour l'année n. L'année n, la X SA a également versé la somme de CHF 40'000 pour être membre de l'"Executive Club", avec droit à deux autres places sur la tribune VIP. L'ICI a totalement refusé la déduction de ces montants, au motif que la X SA, active dans le canton de Berne, n'avait de liens ni avec Bâle ni avec le football, de sorte que la déduction des contributions n'était pas justifiée par l'usage commercial et que le bénéfice imposable devait être ajusté dans cette mesure.

La X SA a pu démontrer devant la commission des recours que les places assises avaient été largement utilisées l'année n. De plus, elle a pu établir qu'elle avait pu obtenir lors de l'année n différents nouveaux mandats de certains autres membres de l'Executive Club et, ainsi, pu générer du chiffre d'affaires.

Reprenant les mêmes motifs que l'ICI, la commission des recours a malgré tout refusé les déductions pour le montant total de CHF 50'000 et ainsi confirmé l'ajustement effectué par l'autorité fiscale.

3. La X SA a acquis différents véhicules à moteur au cours de l'année n-1 pour un montant total de CHF 250'000. Chaque année, donc également au cours de l'année n, elle procède à un amortissement de ces véhicules selon un taux d'amortissement de 40%, calculé de manière linéaire sur la valeur d'acquisition. L'ICI n'accepte l'amortissement qu'à raison de 20% (impôt fédéral direct) et 25% (impôts bernois du canton et des communes) et a, en conséquence ajusté le bénéfice en le majorant de CHF 50'000.- (impôt fédéral direct) et de CHF 37'500 (impôts bernois du canton et des communes).

En procédure de réclamation, la X SA a formulé la proposition suivante: Si l'amortissement de 40% n'est pas accepté, elle pourrait sans autres augmenter de CHF 50'000 le salaire de l'actionnaire unique active comme directrice dans l'entreprise (charge salariale supplémentaire dans le chef de la X SA), de sorte que pour l'impôt fédéral direct le bénéfice resterait "au bout du compte" inchangé (charges d'amortissements réduites de CHF 50'000 et charges salariales augmentées de CHF 50'000). La correction des amortissements effectuée par l'ICI ne serait ainsi qu'un non-sens administratif. La X SA a dès lors proposé en procédure de réclamation de produire un compte annuel corrigé, dans lequel l'amortissement serait réduit de CHF 50'000 et le salaire de l'actionnaire unique augmenté de CHF 50'000.- L'ICI a refusé ce mode de procéder.

Sur ce, la X SA a voulu exposer sa solution oralement à l'ICI, ce que cette dernière a re-

fusé. Les représentants de la X SA ont réitéré leur demande de présenter oralement leur solution devant la commission des recours. Ils ont en outre offert de se faire accompagner par le témoin Z, avec qui un "deal" semblable aurait été passé par l'administration. La commission des recours a toutefois également refusé la tenue d'une audience, de même que l'audition de témoin. Tant en procédure de réclamation devant l'ICI qu'en procédure de recours devant la commission des recours, la X SA s'est plainte en vain d'une violation de son droit d'être entendue.

Sur le plan matériel, la commission des recours a confirmé les modifications effectuées par l'ICI à raison de CHF 50'000 (impôt fédéral direct) et de CHF 37'500 (impôt du canton et des communes).

4. La X SA détient 100% des actions d'une société filiale étrangère (T SA). La T SA a distribué à la X SA un "dividende" de CHF 100'000 au cours de l'année n. A l'étranger, ce versement n'a toutefois pas été qualifié de dividende mais de versement d'intérêt fiscalement déductible à teneur du droit fiscal étranger/local. La X SA a malgré tout revendiqué la réduction pour participation de 100% pour ce versement. L'ICI refuse la réduction pour participation et entend soumettre pleinement la somme de CHF 100'000 à l'impôt sur le bénéfice dans le chef de la X SA. La commission des recours a jugé de la même manière que l'ICI.
5. La X SA avait acheté au cours de l'année n-10 un immeuble au prix de CHF 3 Mio (valeur d'acquisition). Au 1<sup>er</sup> janvier de l'année n, l'immeuble figure au bilan de la X SA à raison de CHF 2.4 Mio (valeur comptable). A mi-juillet de l'année n, la X SA vend l'immeuble au prix de CHF 3.2 Mio à une tierce personne, indépendante de la société. Tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts bernois du canton et des communes, la X SA a déclaré un bénéfice de CHF 600'000. L'ICI fait toutefois valoir que, pour l'impôt fédéral direct, un montant de CHF 800'000 aurait dû être soumis à l'impôt sur le bénéfice (soit la différence entre la valeur comptable et le prix de vente). Elle majore, en conséquence, le bénéfice de CHF 200'000. La X SA est d'avis que, pour l'impôt fédéral direct également, seul un montant de CHF 600'000 est soumis à l'impôt sur le bénéfice et que le solde de CHF 200'000 doit être soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. La commission des recours a confirmé la position de l'ICI.

La commission des recours a ainsi rejeté totalement les recours de la X SA, dans la mesure où elle est entrée en matière sur ceux-ci (voir également colonne 4, annexe 1) et, en conséquence, mis les frais de procédure à la charge de la X SA à raison de CHF 1'000.

La X SA s'est décidée à recourir contre les jugements de la commission des recours du 9 mars de l'année n+4, notifiés à l'actionnaire unique A le 10 mars de l'année n+4. Dans ses recours, la X SA entend principalement faire valoir, par le biais d'une conclusion en constat, qu'elle n'est pas du tout assujettie à l'impôt dans le canton de Berne,

du fait que son siège se trouve dans le canton de Zoug (voir également colonne 5, annexe 1). La commission des recours n'est pas entrée en matière sur cette conclusion déjà présentée devant elle. Elle était en effet d'avis qu'elle ne pouvait pas examiner la conclusion en constat. La X SA est par contre convaincue d'obtenir gain de cause avec sa conclusion en constat relative à l'assujettissement subjectif à l'impôt. Matériellement, la X SA entend, entre autres arguments, motiver sa conclusion en constat par le fait que l'Administration fédérale des contributions lui a confirmé par écrit, lors de la constitution de la société, que le canton de Zoug était compétent pour son imposition.

Si, contrairement à ses conclusions, l'assujettissement dans le canton de Berne est confirmé, la X SA entend, à titre de conclusion éventuelle, contester tous les ajustements apportés à son bénéfice net imposable et revendiquer l'octroi de la réduction pour participation (voir également colonne 6, annexe 1).

Concrètement, l'un des membres du conseil d'administration de la X SA a formulé les conclusions suivantes pour les recours adressés à l'autorité de recours compétente:

1. Annuler les jugements de la commission des recours en matière fiscale du canton de Berne du 9 mars de l'année n+4 dans la mesure où ils concernent l'impôt fédéral direct de l'année n et les impôts du canton et des communes de l'année n et constater que la X SA n'est pas assujettie à l'impôt dans le canton de Berne pour l'année n.
2. Eventuellement: Annuler les jugements de la commission des recours en matière fiscale du canton de Berne du 9 mars de l'année n+4 et fixer le bénéfice déterminant pour l'impôt et le taux d'imposition à CHF 300'000 (impôt fédéral direct et impôts du canton et des communes).  
En outre, accorder à la X SA la réduction pour participation sur le dividende de CHF 100'000 versé par la société filiale T SA,

le tout, sous suite des frais et des dépens.

Pour terminer, les éléments suivants sont encore connus: L'apprentie de la X SA s'apprêtait, le 9 avril de l'année n+4, à apporter à la poste la lettre contenant les recours valablement signés. Au volant de sa voiture en direction de la "Schanzenpost" à Berne, elle a toutefois été victime vers 17.00 heures d'un accident de circulation, du fait qu'elle n'avait pas respecté une priorité de droite. Suite à cet accident, elle a été transportée inconsciente à l'Hôpital de l'Ile dans un véhicule de la police sanitaire. Elle a été opérée le 10 avril de l'année n+4 à 10.00 heures du matin. Après l'opération, elle a informé son ami qu'elle n'avait pas pu remettre les recours à la poste. Son ami a téléphoné encore le jour même vers 18.00 heures à l'actionnaire unique A pour l'informer de l'accident et du fait que les recours n'avaient pu être expédiés. L'actionnaire unique A a remis les recours sous pli recommandé le 10 avril de l'année n+4 à 20.45 heures au guichet de la "Schanzenpost". Le lendemain, Mme A a téléphoné à l'autorité de recours compétente et a informé celle-ci de l'accident de voiture de son employée. Sur demande de l'autorité de recours, Mme A a encore, deux jours plus tard, produit un certificat médical et exposé brièvement dans son courrier d'accompagnement les circonstances de l'accident.



**Tâche:**

1. Rédigez la décision sur recours / le jugement de l'autorité de recours compétente. S'agissant de l'état de fait et de l'historique de la procédure, il peut être renvoyé à la donnée. En tous les cas, il convient de prendre matériellement position sur tous les arguments des participants à la procédure, indépendamment du fait que le recours soit recevable ou non.

L'impôt bernois sur le capital ne doit pas être traité.

2. Veuillez remplir la dernière colonne à la main, soit la colonne 7, de l'annexe 1. N'oubliez pas de remettre la table à la surveillance.

(Il convient de partir du fait que les dispositions valables au 1er janvier 2016 étaient déjà applicables pour toutes les années en cause)

**Annexes :**

1. Relevé des différents éléments fiscalement déterminants pour le bénéfice de X SA et de leurs ajustements aux cours des instances précédentes.
2. Extrait du calendrier de l'année n+4.
3. Notice A 1995 „Amortissement sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales" pour l'impôt fédéral direct.

**Moyens à disposition:****1. Actes législatifs fédéraux:**

- Cst. (RS 101)
- LIFD (RS 642.11)
- LHID (RS 642.14)
- LTF (RS 173.110)
- PA (RS 172.021)

**2. Actes législatifs bernois:**

- ConstC (RSB 101.1)
- LPJA (RSB 155.21)
- LOJM (RSB 161.1)
- LI (RSB 661.11)
- OAm BE (RSB 661.312.59)
- OIFD (RSB 668.11)
- DFP (RSB 161.12)
- ORD (168.811)

Relevé concernant le bénéfice de X SA

ANNEXE 1

COLONNE 1	
Décisions sur réclamation de l'ICI relative à l'année n	
Bénéfice imposable Ct./Com.	Bénéfice imposable Conféd.
300'000	300'000
90'000	90'000
50'000	50'000
37'500	50'000
0*)	0*)
0	200'000
<b>477'500</b>	<b>690'000</b>

COLONNE 2	
Invoqués dans les recours devant la commission de recours par X SA	
Conclusion principale	
Bénéfice imposable Ct./Com.	Bénéfice imposable Conféd.
0	0
0	0
0	0
0	0
0	0
0	0
0	0
0	0
<b>0</b>	<b>0</b>

COLONNE 3	
Invoqués dans les recours devant la commission de recours par X SA	
Conclusion éventuelle	
Bénéfice imposable Ct./Com.	Bénéfice imposable Conféd.
300'000	300'000
0	0
0	0
0	0
0	0
0**)	0**)
0	0
<b>300'000</b>	<b>300'000</b>

COLONNE 4	
Jugements de la commission des recours pour l'année n	
Bénéfice imposable Ct./Com.	Bénéfice imposable Conféd.
300'000	300'000
90'000	90'000
50'000	50'000
37'500	50'000
0*)	0*)
0	200'000
<b>477'500</b>	<b>690'000</b>

COLONNE 5	
Invoqués dans le recours devant l'autorité de recours supérieure par X SA	
Conclusion principale	
Bénéfice imposable Ct./Com.	Bénéfice imposable Conféd.
0	0
0	0
0	0
0	0
0	0
0	0
<b>0</b>	<b>0</b>

COLONNE 6	
Invoqués dans le recours devant l'autorité de recours supérieure par X SA	
Conclusion éventuelle	
Bénéfice imposable Ct./Com.	Bénéfice imposable Conféd.
300'000	300'000
0	0
0	0
0	0
0	0
0	0
0**)	0**)
0	0
<b>300'000</b>	<b>300'000</b>

COLONNE 7	
Jugement / décision sur recours de l'autorité de recours pour l'année n	
Bénéfice imposable Ct./Com.	Bénéfice imposable Conféd.

"autre" bénéfice (incontesté)

Positions contestées/discutables ("Ajustements/majorations")

- 1) Dissolution de provision
- 2) Contributions aux Member et Executive Clubs
- 3) Amortissement véhicules
- 4) Réduction sur participation pour "dividende"
- 5) Aliénation de l'immeuble

TOTAL (imposable) Bénéfice Ct./Com.

TOTAL (imposable) Bénéfice Conféd.

\*) mais refus de la réduction pour participation relative aux CHF 100'000

\*\*\*) Proportion: Octroi de la réduction pour participation relative aux CHF 100'000

N'oubliez pas de remettre la table à la surveillance. Veuillez noter votre numéro de candidat en haut à droite.

Année n+4 (extrait)

Annexe 2

Janvier							Février							Mars									
Sem	Lu	Ma	Me	Je	Ve	Sa	Di	Sem	Lu	Ma	Me	Je	Ve	Sa	Di	Sem	Lu	Ma	Me	Je	Ve	Sa	Di
52							1	5			1	2	3	4	5	9				1	2	3	4
1	2	3	4	5	6	7	8	6	6	7	8	9	10	11	12	10	5	6	7	8	9	10	11
2	9	10	11	12	13	14	15	7	13	14	15	16	17	18	19	11	12	13	14	15	16	17	18
3	16	17	18	19	20	21	22	8	20	21	22	23	24	25	26	12	19	20	21	22	23	24	25
4	23	24	25	26	27	28	29	9	27	28	29				13	26	27	28	29	30	31		
5	30	31																					

  

Avril							
Sem	Lu	Ma	Me	Je	Ve	Sa	Di
13							1
14	2	3	4	5	6	7	8
15	9	10	11	12	13	14	15
16	16	17	18	19	20	21	22
17	23	24	25	26	27	28	29
18	30						

22 avril n+4 : Dimanche de Pâques



## Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe<sup>1</sup>

Rechtsgrundlagen: Art. 27 Abs. 2 Bst. a, 28 und 62 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)

### 1. Normalsätze in Prozenten des Buchwertes<sup>2</sup>

Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser	
– auf Gebäuden allein <sup>3</sup> .....	2 %
– auf Gebäude und Land zusammen <sup>4</sup> .....	1,5 %
Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude	
– auf Gebäuden allein <sup>3</sup> .....	4 %
– auf Gebäude und Land zusammen <sup>4</sup> .....	3 %
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie	
– auf Gebäuden allein <sup>3</sup> .....	6 %
– auf Gebäude und Land zusammen <sup>4</sup> .....	4 %
Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude)	
– auf Gebäuden allein <sup>3</sup> .....	8 %
– auf Gebäude und Land zusammen <sup>4</sup> .....	7 %
Wird ein Gebäude für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen.	
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen.....	15 %
Fahrnisbauten auf fremdem Grund und Boden.....	20 %
Geleiseanschlüsse.....	20 %
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken.....	20 %
Tanks (inkl. Zisternenwaggons), Container.....	20 %
Geschäftsmobiliar, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter.....	25 %
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge, insbesondere Anhänger.....	30 %
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken.....	30 %
Motorfahrzeuge aller Art.....	40 %
Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind, oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie z.B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen, Strassenbaumaschinen.....	40 %
Maschinen, die in erhöhtem Masse schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind.....	40 %
Büromaschinen.....	40 %
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software).....	40 %
Immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen, wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte; Goodwill.....	40 %
Automatische Steuerungssysteme.....	40 %
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte.....	40 %
Werkzeuge, Werkgeschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Gerüstmaterial, Paletten usw.....	45 %
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche.....	45 %

### 2. Sonderfälle

#### Investitionen für energiesparende Einrichtungen

Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie und dgl. können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

#### Umweltschutzanlagen

Gewässer- und Lärmschutzanlagen sowie Abluftreinigungsanlagen können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

### 3. Nachholung unterlassener Abschreibungen

Die Nachholung unterlassener Abschreibungen ist nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Wer Abschreibungen nachzuholen begehrt, ist verpflichtet, deren Begründetheit nachzuweisen.

### 4. Besondere kantonale Abschreibungsverfahren

Unter besonderen kantonalen Abschreibungsverfahren sind vom ordentlichen Abschreibungsverfahren abweichende Abschreibungsmethoden zu verstehen, die nach dem kantonalen Steuerrecht oder nach der kantonalen Steuerpraxis unter bestimmten Voraussetzungen regelmässig und planmässig zur Anwendung gelangen, wobei es sich um wiederholte oder einmalige Abschreibungen auf dem gleichen Objekt handeln kann (z.B. Sofortabschreibung, Einmalerledigungsverfahren). Besondere Abschreibungsverfahren dieser Art können auch für die direkte Bundessteuer angewendet werden, sofern sie über längere Zeit zum gleichen Ergebnis führen.

### 5. Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen wären.

<sup>1</sup> Für Land- und Forstwirtschaftsbetriebe, Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen und Schifffahrtsunternehmen bestehen besondere Merkblätter, erhältlich beim Bundesamt für Bauten und Logistik BBL, Fellerstrasse 21, 3003 Bern  
Telefon 031 325 50 50 / Fax 031 325 50 58 / E-mail verkauf.zivil@bbl.admin.ch  
Internet www.bbl.admin.ch.

<sup>2</sup> Für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren.

<sup>3</sup> Der höhere Abschreibungssatz für Gebäude allein kann nur angewendet werden, wenn der restliche Buchwert bzw. die Gestehungskosten der Gebäude separat aktiviert sind. Auf dem Wert des Landes werden grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt.

<sup>4</sup> Dieser Satz ist anzuwenden, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig.

## Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales<sup>1</sup>

Bases légales: Art. 27, 2<sup>a</sup> al., let. a, 28 et 62 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

### 1. Taux normaux en pour cent de la valeur comptable<sup>2</sup>

Maisons d'habitation de sociétés immobilières et maisons d'habitation pour le personnel	
– sur le bâtiment uniquement <sup>3</sup> .....	2 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble <sup>4</sup> .....	1,5 %
Bâtiments commerciaux, bureaux, banques, grands magasins et cinémas	
– sur le bâtiment uniquement <sup>3</sup> .....	4 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble <sup>4</sup> .....	3 %
Hôtels et restaurants	
– sur le bâtiment uniquement <sup>3</sup> .....	6 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble <sup>4</sup> .....	4 %

Fabriques, entrepôts et immeubles artisanaux  
(en particulier ateliers et silos à caractère immobilier)

– sur le bâtiment uniquement <sup>3</sup> .....	8 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble <sup>4</sup> .....	7 %

Si un bâtiment est utilisé à différents usages commerciaux (p.ex. atelier et bureaux), on tiendra compte de manière appropriée des taux respectifs.

Entrepôts à hauts rayonnages et installations semblables.....	15 %
Constructions mobilières sur fonds d'autrui.....	20 %
Voies ferrées industrielles.....	20 %
Conduites d'eau industrielles.....	20 %
Réservoirs (y compris wagons-citernes), conteneurs.....	20 %

<sup>1</sup> Pour les exploitations agricoles et sylvicoles, les entreprises électriques, les téléfériques et les entreprises de navigation, il existe des notices spéciales, que l'on peut obtenir auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL, Fellerstrasse 21, 3003 Berne  
Téléphone 031 325 50 50 / Fax 031 325 50 58 / E-mail verkauf.zivil@bbl.admin.ch / Internet www.bbl.admin.ch.

<sup>2</sup> Pour les amortissements sur la valeur d'acquisition, les taux mentionnés seront réduits de moitié.

<sup>3</sup> Le taux le plus élevé pour le bâtiment uniquement ne peut être appliqué que si la valeur comptable résiduelle ou le coût de construction des bâtiments figure séparément à l'actif du bilan. En règle générale, l'amortissement d'un bien-fonds n'est pas admis.

<sup>4</sup> On appliquera ce taux lorsque bâtiment et bien-fonds ensemble figurent au bilan sous une seule et même rubrique. Dans ce cas, l'amortissement n'est admis que jusqu'à la valeur du terrain.

Mobilier commercial, installations d'ateliers et d'entrepôts ayant un caractère mobilier.....	25 %
Moyens de transport sans motore de tout genre, en particulier remorques .....	30 %
Appareils et machines destinés à la production.....	30 %
Véhicules à motore de tout genre.....	40 %
Machines utilisées principalement pour le travail par équipes ou employées dans des conditions spéciales, telles que machines lourdes servant à travailler la pierre, machines de chantier .....	40 %
Machines qui sont exposées à un haut degré à des actions chimiques nuisibles.....	40 %
Machines de bureau.....	40 %
Ordinateurs (hardware et software).....	40 %
Valeurs immatérielles servant à l'activité à but lucratif, comme par exemple brevets, raisons sociales, droits d'édition, concessions, licences et autres droits de jouissance, goodwill .....	40 %
Systèmes à commande automatique.....	40 %
Installations de sécurité, appareils électroniques de mesure et de contrôle.....	40 %
Outillage, ustensiles d'artisans, outillage pour machines, instruments, récipients, échafaudages, palettes (ou plateaux), etc.....	45 %
Vaisselle et linge d'hôtel et de restaurant.....	45 %

## 2. Cas spéciaux

**Investissements pour des installations visant à économiser l'énergie**  
 Les isolations thermiques, les installations pour la transformation du système de chauffage, les installations pour l'utilisation de l'énergie solaire, etc., peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison de 50 % de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 1).

## Installations pour la protection de l'environnement

Les installations pour la protection des eaux et de lutte contre le bruit ainsi que les installations de purification d'air peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison de 50 % de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 1).

## 3. Amortissements faits après coup

Des amortissements ne peuvent être admis après coup que dans les cas où l'entreprise contribuable, en raison de la mauvaise marche des affaires, n'était pas en mesure de procéder à des amortissements suffisants pendant les années antérieures. Celui qui demande la déduction de tels amortissements est tenu d'en établir le bien-fondé.

## 4. Procédés cantonaux spéciaux d'amortissement

Par procédés cantonaux spéciaux d'amortissement, on comprend les méthodes d'amortissement qui s'écartent des procédés usuels et qui, en vertu du droit fiscal cantonal ou de la pratique fiscale du canton étaient, sous certaines conditions, déjà appliquées régulièrement et systématiquement; il peut s'agir d'amortissements uniques ou répétés sur le même objet (p.ex. amortissement immédiat). Des procédés spéciaux d'amortissement de cette nature peuvent être également appliqués en matière d'impôt fédéral direct, pour autant qu'ils conduisent à long terme au même résultat.

## 5. Amortissements opérés sur des actifs réévalués

Les amortissements opérés sur des actifs qui ont été réévalués afin de compenser des pertes ne sont admis que si les réévaluations étaient autorisées par le droit commercial et que les pertes pouvaient être déduites au moment de l'amortissement.

# Ammortamenti sugli attivi immobilizzati nelle aziende commerciali<sup>1</sup>

Basi legali: Art. 27 cpv. 2 lett. a, 28 e 62 della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD)

## 1. Aliquote normali in per cento del valore contabile<sup>2</sup>

Case d'abitazione di società immobiliari e case d'abitazione per il personale	
– sui soli edifici <sup>3</sup> .....	2 %
– sugli edifici e i terreni assieme <sup>4</sup> .....	1,5 %
Edifici commerciali, edifici per uffici, banche, grandi magazzini, cinematografi	
– sui soli edifici <sup>3</sup> .....	4 %
– sugli edifici e i terreni assieme <sup>4</sup> .....	3 %
Alberghi e ristoranti	
– sui soli edifici <sup>3</sup> .....	6 %
– sugli edifici e i terreni assieme <sup>4</sup> .....	4 %
Fabbriche, magazzini e stabilimenti artigianali (in particolare officine e sili)	
– sui soli edifici <sup>3</sup> .....	8 %
– sugli edifici e i terreni assieme <sup>4</sup> .....	7 %
Se un edificio è impiegato per differenti scopi commerciali (ad es. officina e uffici), si terrà conto in modo equo delle differenti aliquote.	
Depositi a scansie e installazioni analoghe .....	15 %
Costruzioni mobili su fondi di terzi .....	20 %
Raccordi ferroviari industriali.....	20 %
Condotte d'acqua a fini industriali .....	20 %
Serbatoi (compresi i vagoni cisterna), contenitori .....	20 %
Mobili commerciali, installazioni d'officina e per magazzini a carattere mobile .....	25 %
Mezzi di trasporto senza motore d'ogni genere, in particolare i rimorchi.....	30 %
Apparecchi e macchine destinati alla produzione .....	30 %
Veicoli a motore d'ogni genere .....	40 %
Macchine usate principalmente nel lavoro a turni o impiegate in condizioni speciali, come ad esempio macchine pesanti per la lavorazione della pietra, macchine per cantieri stradali.....	40 %
Macchine altamente esposte ad agenti chimici degradanti .....	40 %
Macchine d'ufficio.....	40 %
Ordinatori (hardware e software).....	40 %
Valori immateriali che servono all'attività lucrativa, ad esempio brevetti, ragioni sociali, diritti d'edizione, concessioni, licenze e altri diritti di godimento; valore d'avviamento (goodwill).....	40 %
Sistemi a comando automatico .....	40 %
Installazioni di sicurezza, apparecchi elettronici di misurazione e di controllo.....	40 %
Attrezzi, utensili, attrezzi per macchine, strumenti, recipienti, impalcature, palette, ecc. ....	45 %
Stoviglie e biancheria di ristoranti e alberghi.....	45 %

## 2. Casi speciali

### Investimenti per installazioni che risparmiano energia

Le isolazioni termiche, le installazioni per trasformare il sistema di riscaldamento, gli impianti per l'utilizzazione dell'energia solare, ecc., possono essere ammortizzati durante il primo e secondo esercizio in ragione del 50 % del valore contabile e durante gli anni successivi secondo le aliquote usuali applicate a simili installazioni (cifra 1).

### Installazione per la protezione dell'ambiente

Le installazioni per la protezione delle acque e di protezione contro i rumori nonché le installazioni per la purificazione dell'aria possono essere ammortizzate durante il primo e secondo esercizio in ragione del 50 % del valore contabile e durante gli anni successivi secondo le aliquote usuali applicate a simili installazioni (cifra 1).

## 3. Ammortamenti tardivi

Sono ammessi ammortamenti tardivi solamente nei casi in cui l'impresa assoggettata non è stata in grado d'effettuare ammortamenti sufficienti negli anni precedenti a motivo del cattivo andamento degli affari. Chi richiede di poter procedere ad ammortamenti tardivi è tenuto a fornire la giustificazione.

## 4. Particolari metodi d'ammortamento previsti dai Cantoni

Sono particolari metodi d'ammortamento cantonali quelli che si scostano dai metodi usuali e che, in virtù del diritto fiscale cantonale o della prassi fiscale del Cantone erano, a determinate condizioni, già applicati regolarmente e sistematicamente, potendosi trattare d'ammortamenti unici o ripetuti sul medesimo oggetto (ad es. ammortamento immediato). Tali metodi particolari d'ammortamento possono anche essere applicati in materia d'imposta federale diretta, per quanto a lungo termine portino al medesimo risultato.

## 5. Ammortamenti su attivi rivalutati

Gli ammortamenti su attivi rivalutati per compensare perdite sono ammessi unicamente se le rivalutazioni erano autorizzate dal diritto commerciale e le perdite potevano essere dedotte al momento dell'ammortamento.

<sup>1</sup> Per le aziende agricole e silvicole, le aziende elettriche, le teleferiche e le imprese di navigazione vi sono promemoria speciali, ottenibili presso l'Ufficio federale delle costruzioni e della logistica UFCL, Fellerstrasse 21, 3003 Berna, Telefono 031 325 50 50 / Fax 031 325 50 58 E-mail verkauf.zivil@bbl.admin.ch / Internet www.bbl.admin.ch.

<sup>2</sup> Per gli ammortamenti sul valore di acquisto, le aliquote indicate vanno ridotte della metà.

<sup>3</sup> L'aliquota d'ammortamento più elevata concernente i soli edifici può essere applicata soltanto se il valore contabile rimanente rispettivamente i costi di costruzione degli edifici sono attivati separatamente. In principio sui terreni non sono ammessi ammortamenti.

<sup>4</sup> Questa aliquota va applicata se gli edifici e i terreni figurano in un'unica voce del bilancio. In tal caso l'ammortamento è ammesso soltanto sino al raggiungimento del valore del terreno.