



Urs Clement

Expert fiscal diplômé et expert-comptable diplômé
Clement Wirtschafts- und Steuerberatung, Hettlingen/Zurich
www.clement-steuerberatung.ch



Nadine Schönenberger

Licenciée en droit,
Clement Wirtschafts- und Steuerberatung, Hettlingen/Zurich
www.clement-steuerberatung.ch

Répartition fiscale intercantonale: Nouveautés liées aux pertes de répartition

Modification de la répartition intercantonale des pertes sur la base de la dernière jurisprudence

1. Généralités

1.1 Introduction

A première vue, la mise sur pied d'une répartition fiscale intercantonale paraît souvent compliquée. Une fois familiarisé(e) avec les normes d'attribution et de répartition applicables en matière d'excédents (d'intérêts passifs et de frais d'exploitation), la problématique de l'établissement d'une répartition se désamorce très rapidement. Si le commencement ou la fin d'un assujettissement à l'impôt vient à tomber en cours d'année ou que la situation en termes de répartition fiscale intercantonale ou internationale se modifie, il convient de tenir compte de ces aspects en sus¹.

Le présent article traite des règles de la répartition intercantonale des pertes et de la répartition ainsi que de la compensation d'éventuels excédents, que la dernière jurisprudence a modifiées de façon fondamentale². Pour les contribuables, ces changements représentent, suivant le cas, une amélioration marquante.

1.2 Principes de l'interdiction de la double imposition

En soi, l'interdiction de la double imposition intercantonale est régie explicitement et clairement par l'art. 127, al. 3, de la Constitution

fédérale³. Cependant, vu qu'à ce jour il n'existe pas de loi exhaustive éliminant, sur un plan pratique, la double imposition par les cantons, le Tribunal fédéral a concrétisé l'article constitutionnel, formulé de manière ouverte, par un grand nombre d'arrêts, en prohibant la double imposition tant effective que virtuelle. En outre, il a prononcé une interdiction de la discrimination; celle-ci énonce que les contribuables qui, dans un canton donné, ne sont assujettis à l'impôt que pour une partie de leur fortune ou de leur revenu ne doivent pas être mis à contribution plus fortement ou autrement que les personnes qui y sont assujetties exclusivement dans un canton déterminé. Ces principes élaborés par le Tribunal fédéral représentent les piliers de la double imposition intercantonale.

1.3 Normes générales d'attribution dans les états de faits intercantonaux Particuliers

Pour les particuliers, toutes les valeurs patrimoniales mobilières ainsi que tous les revenus en découlant doivent être imposés, par principe, dans le canton de domicile. Il en va différemment de la fortune immobilière, telle que les biens-fonds: l'imposition de ces valeurs ainsi que de leurs rendements et dépenses doit être attribuée au canton de situation du bien-fonds

(principe de l'imposition au lieu de situation de la chose).

En revanche, les dettes et les intérêts passifs sont répartis, en principe, proportionnellement – selon le lieu où se trouvent les actifs – sur les diverses souverainetés fiscales.

Commerçants en immeubles, sociétés en commandite et sociétés en nom collectif

Une exception aux règles de base citées est constituée par les sociétés en commandite et celles en nom collectif ainsi que par les commerçants en immeubles, deux états de faits comportant des éléments de fortune commerciale et de revenus commerciaux. Par principe, ces valeurs patrimoniales et ces revenus sont attribués, quant à l'objet, au canton dans lequel la société a son siège (société en commandite et société en nom collectif) ou dans lequel se situent les biens-fonds (commerçants en immeubles)⁴. Il en va de même des dettes et des intérêts passifs. Ces cas spéciaux ne participent donc pas à la répartition proportionnelle des dettes et des intérêts passifs.

Entreprises

On parle d'entreprise intercantonale lorsqu'une partie de l'activité de celle-ci est exercée dans un établissement stable à l'extérieur du canton

de son siège (domicile fiscal principal de la personne morale ou lieu d'exploitation de la personne physique). Dans le cas d'entreprises intercantionales, le bénéfice total et le capital total sont répartis, selon les quotes-parts, entre le canton de siège et les cantons d'établissement stable⁵.

La répartition du bénéfice en relation avec le canton de siège et le canton d'établissement stable a lieu soit conformément à la comptabilité (méthode directe), soit au moyen de facteurs auxiliaires, tels que le chiffre d'affaires ou le revenu (méthode indirecte). De plus, un «præcipuum» est généralement accordé au canton de siège (préciput en tant que facteur de correction pour certaines activités centrales du siège principal).

De même, la répartition du capital est effectuée soit directement sur la base de la comptabilité, soit indirectement (répartition en actifs localisés, actifs du siège et comptes mobiles).

En ce qui concerne les biens immobiliers, il y a lieu de distinguer entre immeubles de placement et immeubles d'exploitation:

Tandis que dans le cas des immeubles de placement aussi bien le capital que le bénéfice sont attribués, quant à l'objet, au lieu de situation de la chose⁶, le capital et le rendement d'un immeuble d'exploitation font partie de la quote-part de l'attribution au prorata. Seul le gain de plus-value lors de l'aliénation d'un immeuble d'exploitation peut être imposé exclusivement par le canton de localisation. Dans les deux hypothèses, les dettes et les intérêts passifs sont répartis proportionnellement au lieu de situation des actifs.

2. Précédentes règles et pratique

Selon la précédente pratique en matière de répartition, le principe de l'imposition au lieu de situation de la chose avait la priorité sur l'interdiction de discrimination. Les contribuables fondant un assujettissement à l'impôt dans une pluralité de cantons ne pouvaient pas faire porter en compte des pertes provenant du canton

de domicile / de siège dans le canton de situation du bien-fonds qui présentait des rendements nets positifs. La conséquence en était qu'en fin de compte plus que l'ensemble du revenu net ou du bénéfice net était imposé. Dans des cas extrêmes, des contribuables devaient même payer un impôt sur le bénéfice bien qu'en définitive ils affichaient une perte. Cette pratique choquante a été régulièrement critiquée dans la doctrine; néanmoins, le Tribunal fédéral l'a maintenue à ce jour.

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, une autre particularité consistait, notamment dans le cas de commerçants en immeubles, en la possibilité de compenser les pertes sur la durée. Les intérêts passifs concernant les biens-fonds négociés étaient répartis selon les objets et n'étaient donc admis à la déduction que dans le canton de situation du bien-fonds ou devaient être activés, faute de rendements, en tant que frais de placement. Cette pratique trouvait son origine dans l'époque où l'on pouvait escompter que les intérêts passifs «activés» pouvaient être récupérés, en règle générale, lors d'une aliénation ultérieure. Cependant, dans les années quatre-vingt-dix déjà, force avait été de constater que les prix de l'immobilier pouvaient être en régression même sur des périodes prolongées et qu'une compensation sur la durée ne se justifiait dès lors plus dans tous les cas.

3. Arrêts du Tribunal fédéral entre 2004 et 2006 – présentation succincte

Entre fin 2004 et fin 2006, la 2^e Cour de droit public du Tribunal fédéral a mis en œuvre, avec quatre décisions réjouissantes, une modification de la pratique liée à la prise en charge de pertes par le canton de situation du bien-fonds dans les rapports intercantonaux, au motif qu'il y avait lieu d'éviter, de façon générale, les pertes de répartition et de prendre en considération la situation effective des contribuables.

3.1 Arrêt du Tribunal fédéral du 19 novembre 2004 (ATF 131 I 249)

Etat des faits

Qualifiée de commerçante intercantonale en immeubles, une personne morale ayant son siège à Bâle-Ville affiche, dans ses comptes, un gain de plus-value résultant de l'aliénation d'un immeuble d'exploitation dans le canton de Zurich. Un bénéfice total net se présente certes dans le canton de Bâle-Ville, mais celui-ci a été compensé par des reports de pertes découlant d'années antérieures, si bien qu'il en résulte, dans le canton de Bâle-Ville, une taxation avec un bénéfice zéro. Suite à l'aliénation du bien-fonds à Zurich, la Commission des impôts fonciers de la ville de Zurich taxe un gain immobilier imposable.

Arrêt

Le Tribunal fédéral a statué que le gain de plus-value résultant de l'aliénation du bien-fonds devait être attribué intégralement au canton de situation de la chose (canton de Zurich). Cependant, après la prise en charge de la perte commerciale proportionnelle de la quote-part lui échéant, le canton de situation du bien-fonds doit assumer, en sus, la perte commerciale de l'entreprise émanant du canton de siège et dans d'autres cantons d'établissement stable, et ce même si le gain de plus-value n'est pas imposé avec l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice, mais avec l'impôt sur les gains immobiliers (le canton de Zurich connaît le système moniste).

Commentaire

Avec cet arrêt, le Tribunal fédéral a posé la première pierre pour un changement de pratique étendu dans le domaine de la répartition intercantonale. Il a indiqué explicitement que cette règle devait être appliquée non seulement aux gains d'aliénation sur des immeubles d'exploitation de commerçants en immeubles et d'entrepreneurs généraux, mais aussi aux immeubles d'exploitation d'entreprises intercantionales au sens des règles de la double imposition en général. A défaut, il en résulterait des inégalités de traitement pour lesquelles ne se présente, objectivement, aucun motif. Avec cet arrêt, la pratique en vigueur à cette date a été soumise à un revirement de 180 degrés, mais dans un premier temps uniquement en ce qui concerne la prise en charge de pertes commerciales par le canton de situation du bien-fonds, lequel présentait encore des rendements nets positifs découlant d'immeubles d'exploitation.

Une autre nouveauté de cette décision est le principe du Tribunal fédéral consistant à «mélanger» les revenus et les bénéfices commerciaux avec l'impôt sur les gains immobiliers.

Exemple selon la précédente pratique

	Canton de domicile	Canton de situation du bien-fonds
Rendements résultant de biens-fonds		150
Autres rendements	-50	
Total		150

Imposition dans le canton de situation du bien-fonds: 150 au taux de 100, bien que l'ensemble des rendements ne s'élève qu'à 100 – pas de compensation de la perte provenant du canton de domicile dans le canton de situation du bien-fonds
 Imposition dans le canton de domicile: 0

liers. Les pertes résultant d'une activité commerciale doivent être compensées avec les gains de plus-value d'un bien-fonds, et ce également dans les cantons connaissant un système moniste⁷. Si plusieurs cantons de situation de biens-fonds affichant des rendements positifs sont à disposition pour la compensation des pertes, une répartition proportionnelle de la perte s'impose. Il pourrait être objecté à cette solution qu'elle privilégie les entreprises inter-cantoniales par rapport aux entités cantonales, car les entreprises dans les cantons appliquant le système moniste n'admettent, au plan interne, aucune déduction pour les pertes commerciales dans le cas de gains immobiliers aussi longtemps que le droit cantonal ne le prévoit pas. Il convient de dire, à ce propos, que les règles de la double imposition ne créent aucune prétention fiscale, mais délimitent les souverainetés fiscales réciproques, ce qui peut mener, de temps en temps, à des interventions dans les souverainetés fiscales des cantons.

3.2 Arrêt du Tribunal fédéral du 18 avril 2005 (ATF 131 I 285)

Etat des faits

Suite à des rénovations, X., domicilié dans un bien-fonds propre (fortune privée) à Lucerne, fait valoir des dépenses d'entretien importantes. Au surplus, X. possède, dans le canton de Zurich, deux maisons plurifamiliales qui sont remises à bail et génèrent, dans l'année afférente, un rendement imposable positif.

Arrêt

En tant que canton de situation du bien-fonds, le canton de Zurich a été avisé par le Tribunal fédéral de prendre en charge l'excédent de frais d'exploitation du domicile fiscal principal (canton de Lucerne) afin de prévenir une perte de répartition.

Commentaire

Cette décision a élargi le changement de pratique de l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 novembre 2004 pour la fortune commerciale dans la mesure où il s'applique dorénavant aussi à la fortune privée. Dans les règles de taxation appliquées jusqu'alors, le canton de

situation du bien-fonds subit une nouvelle restriction, du fait que les rendements résultant de biens-fonds faisant partie de la fortune privée doivent également être compensés avec un excédent de frais d'exploitation provenant du domicile fiscal principal. Le Tribunal fédéral laisse toutefois ouverte la question de savoir de quelle façon il faudrait résoudre un cas comportant plusieurs biens-fonds dans divers domiciles fiscaux secondaires – une répartition proportionnelle de l'excédent de frais d'exploitation sur les divers domiciles fiscaux secondaires avec des revenus positifs s'impose à ce propos.

3.3 Arrêt du Tribunal fédéral du 8 mai 2006 (ATF 132 I 220)

Etat des faits

Une personne morale ayant son siège dans le canton de Zurich possède un immeuble de placement dans le canton de Schwyz. Globalement, la société essuie une perte, mais l'immeuble de placement sis dans le canton de Schwyz enregistre un rendement net positif.

Arrêt

Le Tribunal fédéral constate qu'en principe les immeubles de placement de personnes morales à l'extérieur du canton de siège doivent être attribués, selon les règles de délimitation des souverainetés fiscales dans le domaine des normes de double imposition intercantionales, au canton de situation de la chose en vue de l'imposition exclusive.

En référence à l'ATF 131 I 249 du 19 novembre 2004, le canton de Schwyz est avisé, dans le cas présent, de prendre en considération la situation globale effective de la société affichant une perte et de se faire porter en compte la perte établie au domicile fiscal principal. Par conséquent, le canton de situation de l'immeuble de placement doit désormais renoncer à une imposition lorsqu'une perte totale est établie.

Commentaire

Avec cette décision, le principe de la prévention de pertes de répartition a été étendu, sur la base d'un cas concret, aux immeubles de pla-

cement: les rendements d'un tel immeuble doivent être compensés avec des pertes commerciales résultant du canton de siège. Bien que le canton de situation du bien-fonds soit, en principe, seul autorisé à imposer le rendement et le gain immobilier (plus-value), le canton de situation du bien-fonds est soumis à des limites en ce sens qu'il doit maintenant tenir compte de la situation de l'entreprise ou des particuliers ainsi que de leur capacité économique.

3.4 Arrêt du Tribunal fédéral du 3 novembre 2006 (ATF 133 I 19)

Etat des faits

Y. possède, dans le canton de Saint-Gall, quatre biens-fonds dans sa fortune privée ainsi que quatre autres biens-fonds dans les cantons de Saint-Gall et de Thurgovie dans la fortune commerciale. Y. est imposé par les deux cantons en qualité de commerçant en immeubles.

Les intérêts passifs sur les biens-fonds commerciaux ont été répartis, en fonction de l'objet, dans les deux cantons.

En revanche, les intérêts passifs sur les biens-fonds privés dans le canton de Saint-Gall ont été répartis proportionnellement selon la situation de l'ensemble des actifs tandis que le canton de Thurgovie a opéré la répartition des intérêts passifs «uniquement» selon la situation des actifs privés. Conformément à la répartition fiscale du canton de Thurgovie, les cantons de situation des immeubles commerciaux n'ont donc pas pris en charge des intérêts passifs privés, ce qui a mené à une imposition excessive.

Arrêt

En l'espèce, le Tribunal fédéral a statué que les intérêts passifs dans le cas des commerçants en immeubles doivent être nouvellement répartis au prorata selon la situation des actifs privés et commerciaux. De manière générale, il faut éviter les pertes de répartition; leur prise en charge a lieu définitivement sans nouvelle appréciation ultérieure.

Commentaire

Cet arrêt équivaut à l'abandon définitif de l'attribution, quant à l'objet, des intérêts passifs aux cantons de situation de biens-fonds. Le système de la répartition des intérêts passifs entre lesdits cantons trouvait son origine dans une époque au cours de laquelle le commerce de l'immobilier était toujours lucratif. Dans une optique économique, il s'agissait d'un report ou d'une compensation sur la durée au moment de la déduction, les intérêts passifs étant versés pendant plusieurs années avant qu'ils ne puissent être déduits. L'évolution du marché

Exemple en appliquant les nouvelles règles

	Canton de domicile	Canton de situation du bien-fonds
Rendements résultant de biens-fonds		150
Autres rendements	-50	
Total		150

Imposition dans le canton de situation du bien-fonds: 100 au taux de 100 – prise en compte intégrale du revenu négatif dans le canton de domicile par le canton de situation du bien-fonds
Imposition dans le canton de domicile: 0

dans les années quatre-vingt-dix a cependant démontré que les prix du secteur de l'immobilier peuvent aussi être en régression sur des périodes prolongées. Cela a fréquemment mené, au cours des dernières années, à une perte de répartition définitive, car les intérêts passifs activés ne pouvaient finalement plus être compensés avec le gain d'aliénation, suite au développement négatif des prix sur le marché de l'immobilier.

Bien que le Tribunal fédéral, dans cet arrêt, ne se prononce que pour l'abandon de l'activation de pertes dans le cas de commerçants en immeubles, il devrait également être question, par analogie, de l'abandon général de la compensation des pertes sur la durée (réimputation, à d'autres cantons, des pertes prises en charge par un canton, et ce dans des périodes consécutives au cours desquelles des résultats positifs sont réalisés dans l'autre canton).

→ Bref aperçu des nouveautés

- Maintien des normes d'attribution: une attribution exclusive au canton de localisation reste applicable pour
 - le rendement et le bénéfice résultant de biens-fonds de la fortune privée
 - le rendement et le bénéfice résultant d'immeubles de placement d'entreprises en dehors du canton de siège
 - le gain de plus-value résultant de l'aliénation d'immeubles d'exploitation d'entreprises intercantionales
 - le rendement et le bénéfice résultant de biens-fonds commerciaux de commerçants en immeubles sans établissements stables
- Répartition des intérêts passifs dans le cas de biens-fonds d'un commerçant en immeubles désormais proportionnellement à la situation des actifs
- Primauté de l'interdiction de discrimination par rapport au principe de l'imposition au lieu de situation de la chose et, par conséquent,
- Prévention de pertes de répartition au moyen de l'obligation du canton de situation du bien-fonds de prendre en charge les pertes
- Nature définitive de la prise en charge des pertes
- Dans la fortune commerciale, obligation de compenser les pertes avec les rendements soumis à l'impôt sur les gains immobiliers (la compensation de pertes et d'excédents de frais d'exploitation avec des gains immobiliers de la fortune privée demeure cependant exclue)

L'abandon de la compensation des pertes sur la durée, par le biais de la compensation définitive d'excédents au cours de la même année, représente aussi une adaptation nécessaire à un changement de situation. En outre, depuis le passage, en 2001, de la méthode de la compensation partielle à celle de la compensation totale des pertes, la compensation des pertes sur la durée se trouvait en contradiction avec cette dernière et n'était donc plus soutenable depuis un certain temps.

Il convient d'observer encore que la répartition des intérêts passifs selon la situation des actifs est non seulement simple à appliquer, mais élimine aussi le danger d'un établissement illicite du bilan par une activation courante des intérêts passifs: conformément à la loi, les actifs doivent en effet être évalués, au moment de leur constitution, au plus à la valeur qui leur revient pour le commerce au moment de l'établissement du bilan.

Sur la base des arrêts du Tribunal fédéral précités, l'exemple formulé plus haut se présente – en appliquant les nouvelles règles – comme à la page 106.

4. Remarques finales

Il résulte du développement de la nouvelle jurisprudence, et du changement de pratique que chaque nouvel arrêt a étendu, que le Tribunal fédéral estime que toute perte de répartition doit être évitée à l'avenir. Cela signifie qu'en principe la constellation qui se présente dans le cas d'espèce ne joue aucun rôle: les cantons comportant des immeubles de placement doivent assumer un résultat global négatif, en premier lieu ceux dans lesquels se trouvent d'éventuels établissements stables, puis ceux ne comportant que des biens-fonds, dans la proportion des résultats positifs établis dans les lieux de localisation.

Le nouveau principe prioritaire, selon lequel un contribuable ne doit être imposé dans aucun canton pour plus que le résultat total, doit être respecté dans tous les cas. Cette modification tendant à une focalisation sur le principe constitutionnel de la capacité économique du contribuable est à saluer, et il est à souhaiter que le Tribunal fédéral continue à remplacer des pratiques surannées par des arrêts modernes réglant la matière. ■

→ Exemples plus complets se trouvent dans la circulaire no. 27 du 15.03.2007 de la Conférence suisse des impôts «Double imposition intercantonale – élimination des pertes de répartition en droit intercantonal», laquelle traite des nouveaux arrêts du Tribunal fédéral.

¹ A propos de cette thématique, voir aussi la «Weisung des kantonalen Steueramtes (Zürich) betreffend die Änderung der Besteuerungsgrundlagen von natürlichen Personen während der Steuerperiode im interkantonalen Verhältnis» («Directive de l'Office d'impôt du canton [de Zurich] concernant la modification des bases d'imposition des personnes physiques durant la période fiscale dans les rapports intercantonaux»), du 8 avril 2002; ainsi que la «Weisung des kantonalen Steueramtes (Zürich) betreffend Änderungen der Besteuerungsgrundlagen von juristischen Personen während der Steuerperiode im interkantonalen Verhältnis» («Directive de l'Office d'impôt du canton [de Zurich] concernant les modifications des bases d'imposition des personnes morales durant la période fiscale dans les rapports intercantonaux»), du 8 avril 2002.

² Suite à ces arrêts du Tribunal fédéral, la Conférence suisse des impôts a publié, en date du 15 mars 2007, la circulaire no. 27 «Double imposition intercantonale – élimination des pertes de répartition en droit intercantonal», laquelle expose la nouvelle pratique à l'aide de brefs commentaires et d'exemples chiffrés.

³ Art. 127, al. 3, Cst.: «La double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires.»

⁴ Ne s'applique qu'aux commerçants en immeubles sans établissement stable. Pour les commerçants en immeubles avec établissement stable, l'attribution des bénéfices a lieu, au prorata, au canton de siège et au canton d'établissement stable.

⁵ Une présentation claire se trouve dans Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 5^e éd., p. 428.

⁶ Un immeuble de placement dans le canton de siège est cependant traité comme un immeuble d'exploitation.

⁷ Cantons connaissant un système moniste: tout d'abord compensation avec des amortissements réintégrés et seulement ensuite compensation avec des gains de plus-value.