

**Double imposition intercantonale – élimination des pertes
de répartition en droit intercantonal**

Circulaire 27 - du 15 mars 2007

Table des matières

1. Pratique antérieure	3
2. Nouvelle pratique du Tribunal fédéral	3
3. Principes applicables	4
3.1. Personnes physiques.....	4
3.2. Personnes morales	5
4. Entrée en vigueur	5
5. Exemples Page	6

1. Pratique antérieure

Selon les principes tendant à éliminer la double imposition intercantonale, un contribuable qui est imposable dans plusieurs cantons, ne doit pas être imposé sur une base dépassant la totalité de son revenu net effectif (respectivement de son bénéfice net effectif). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en vigueur jusqu'à ce jour, cette règle s'effaçait néanmoins devant le principe voulant que le canton de situation d'un immeuble dispose d'un droit exclusif d'imposition. Par conséquent, dans ce cas, le principe, interdisant qu'un contribuable soit imposé sur une base dépassant la totalité de son revenu net effectif du simple fait qu'il est assujéti dans plusieurs cantons, n'était pas applicable. Le canton de situation d'immeuble n'avait ainsi pas à prendre à sa charge les pertes provenant du canton de domicile (respectivement du canton de siège) ou d'autres cantons.

Cette pratique a conduit dans de nombreux cas à des pertes dites de répartition, soit des situations dans lesquelles le contribuable a été imposé dans le canton de situation d'immeuble (ou for spécial) sur la base d'un revenu qui excédait son revenu net effectif. Ainsi, dans un cas extrême, une entreprise pouvait être imposée dans un for spécial sur la base d'un bénéfice net alors même que cette entreprise avait enregistré une perte sur le plan global.

2. Nouvelle pratique du Tribunal fédéral

Dans sa nouvelle jurisprudence, le Tribunal fédéral a écarté de manière explicite les pertes de répartition dans les cas suivants:

- Perte d'exploitation au siège (report de pertes) et dans d'autres cantons d'établissements stables: compensation avec la plus-value immobilière au sens strict découlant de l'aliénation d'un immeuble d'exploitation dans un canton avec établissement stable (ATF 131 I 249).
- Excédent de charges d'un immeuble détenu dans la fortune privée dans le canton de domicile : compensation avec les revenus d'un immeuble détenu dans la fortune privée sis dans un for spécial (ATF 131 I 285).
- Perte d'exploitation au siège: compensation avec les rendements courants d'immeubles de placement dans un for spécial (ATF 132 I 220).
- Répartition des intérêts passifs d'un commerçant d'immeubles (personne physique) en proportion des actifs: pour autant que la part d'intérêts passifs, répartie en proportion des actifs, excède le revenu de fortune du canton de situation d'immeuble, il y a compensation de l'excédent d'intérêts passifs en premier lieu avec les revenus nets de fortune des autres cantons puis, en second lieu, avec les autres revenus du commerçant en immeubles (ATF 2P.84/2006).
- Compensation des pertes intercantionales dans les pures sociétés immobilières : une perte subie dans un for spécial, non compensable dans le même canton, est premièrement compensée par le bénéfice du canton du siège. Dans un deuxième temps, si la perte totale est supérieure au bénéfice du canton du siège, l'excédent de perte est réparti par quotes-parts proportionnellement aux bénéfices des autres cantons (arrêts TF 2C_285/2018 du 5.11.2019 et 2C_1039/2020 du 06.10.2021).

Sur la base de ces arrêts, la conclusion qui s'impose est que les pertes de répartition doivent être éliminées dans tous les cas.

Le Tribunal fédéral n'a pas retenu dans les arrêts susmentionnés le principe de la priorité de la compensation des pertes dans le temps, datant de 1990, dans le cas de la prise en charge d'une perte relative à un canton de situation d'immeuble par le domicile principal (droit de suite lors des périodes suivantes d'un canton, ayant pris en charge une perte d'un autre canton, sur ce dernier à hauteur de la perte prise en charge – cf ATF 116 Ia 127 et Archives 60, p. 270). Comme il n'a néanmoins pas explicitement exclu le principe de la priorité de la compensation des pertes dans le temps, la question est de savoir si et dans quelles situations cette règle peut encore être appliquée.

Contre la solution de la priorité de la compensation des pertes dans le temps existent avant tout des raisons pratiques. Le for, qui a pris en charge la perte d'autres cantons, devrait en effet réexaminer pour les sept années qui suivent ladite prise en charge, si dans les autres cantons des bénéfices sont réalisés et si les pertes supportées précédemment peuvent être compensées par ces autres cantons. Un tel droit de suite ne serait seulement possible que si la taxation de la période fiscale concernée n'est pas encore entrée en force ou si, en cas de taxation entrée en force, il existe un motif pour un rappel d'impôt (cf Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4ème édition,

Berne 2000, § 22, ch. 18c), ce qui apparaît pour le moins comme douteux.

La priorité de la compensation des pertes dans le temps (et le droit de suite qui en résulte) a été de plus établi par le Tribunal fédéral lorsque la méthode de la compensation des pertes partielles était communément admise. Or, il n'est réellement possible d'effectuer un droit de suite que lorsque les pertes sont déterminées par la méthode de la compensation des pertes partielles. Depuis la période fiscale 2001, il est procédé à la méthode de la compensation des pertes globales (cf circulaire 24 CSI du 17 décembre 2003). Le droit de suite est ainsi en contradiction avec la compensation des pertes globales.

Dans l'arrêt du 3 novembre 2006 (2P.84/2006, cons. 5.2), le Tribunal fédéral constate qu'il aurait "pour les commerçants en immeubles jusqu'à ce jour donné la priorité à la compensation des excédents de dépenses dans le temps sur la compensation en tant que pertes dans le canton de siège ou dans d'autres cantons de situations d'immeubles". En renonçant au considérant 6 à sa "pratique d'activation", qui concrétise la priorité de la compensation des pertes dans le temps, il a ainsi implicitement abandonné cette même méthode. On peut en conclure que la prise en charge des pertes s'est effectuée de manière définitive (pas de droit de suite sur d'autres cantons les années suivantes).

3. Principes applicables

Il ressort de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral que les pertes de répartition sont à éliminer selon les principes développés ci-dessous. Dans ce contexte, la pratique et la jurisprudence suivies jusqu'à ce jour en matière de normes d'attribution sur le plan fiscal intercantonal (en particulier sur la répartition des intérêts passifs et des excédents d'intérêts passifs) continuent du reste d'être appliquées en matière de emploi et de répartition pour les commerçants en immeubles et les entreprises générales. La circulaire définit seulement des propositions de solutions afin d'éliminer les pertes de répartition.

3.1. Personnes physiques

- 3.1.1. Les pertes et les excédents de charges sont à compenser dans un premier temps avec les autres revenus du même canton. Les pertes et les excédents de charges qui n'ont pas pu être compensés par ce même canton sont pris en charge par le canton de domicile, à charge des autres revenus.
- 3.1.2. Les pertes et les excédents de charges provenant d'immeubles de placement appartenant à la fortune commerciale sont à compenser dans un premier temps avec les revenus commerciaux. Inversement, les pertes d'exploitation sont à compenser en premier lieu avec les revenus et les gains afférents aux immeubles de placement appartenant à la fortune commerciale.
- 3.1.3. Les pertes et les excédents de charges qui ne peuvent pas être compensés au domicile principal avec les revenus imposables dans ce for doivent être pris en charge, en premier lieu, par les cantons de bases fixes d'affaires ou d'établissements stables puis, en second lieu, par les cantons de pure situation d'immeubles. La répartition entre les différents cantons s'effectue proportionnellement aux revenus nets imposables.
- 3.1.4. Dans les cantons de situation d'immeubles, la compensation des pertes a lieu avec les gains immobiliers appartenant à la fortune commerciale, peu importe si ces gains sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Les cantons ayant adopté un système moniste compensent les pertes mises à leur charge en premier lieu avec les amortissements réintégrés et, pour l'éventuel solde, avec la plus-value immobilière au sens strict.
- 3.1.5. La compensation des pertes et des excédents de charges avec des gains immobiliers relatifs à la fortune privée est, dans tous les cas, exclue.
- 3.1.6. La prise en charge de pertes et d'excédents de charges est définitive. Ni le canton de domicile ni les cantons de fors secondaires ou spéciaux ne peuvent exercer de droit de suite sur le for dont ils ont eu à prendre en charge les pertes et les excédents de charges.

3.2. Personnes morales

- 3.2.1. Les pertes et les excédents de charges d'un canton sont à compenser en premier lieu avec les autres bénéfiques et rendements imposables qui lui sont attribués. Les pertes et excédents de charges qui n'ont pas pu être compensés dans un canton diminuent le résultat d'exploitation à répartir par quotes-parts.
- 3.2.2. Une perte d'exploitation globale doit être prise en charge par les cantons avec immeubles de placement, en premier lieu, par ceux dans lesquels se trouvent des établissements stables, puis, par les cantons de pure situation d'immeubles. La répartition s'effectue entre les différents cantons proportionnellement au bénéfice net imposable.
- 3.2.3. Dans les cantons de situation d'immeubles, la compensation des pertes a lieu avec les gains immobiliers, peu importe si ces gains sont soumis à l'impôt sur le bénéfice ou à l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Les cantons ayant adopté un système moniste compensent les pertes mises à leur charge, en premier lieu, avec les amortissements réintégrés et, pour l'éventuel solde, avec la plus-value immobilière au sens strict.
- 3.2.4. La prise en charge de pertes et d'excédents de charges est définitive. Ni le canton de siège ni les cantons de fors secondaires ou spéciaux ne peuvent exercer de droit de suite sur le for dont ils ont eu à prendre en charge les pertes et les excédents de charges.

4. Entrée en vigueur

La circulaire est en principe applicable à compter de la période fiscale 2006. Pour les périodes fiscales antérieures non entrées en force et sur demande du contribuable, la circulaire peut également être appliquée en vue d'éliminer les pertes de répartitions.

5. Exemples

Page

Personnes physiques

1	Personnes physiques avec fors spéciaux.	7
2	Perte d'une activité indépendante.	8
3	Perte d'une société en nom collectif.	9

Personnes morales

4	Excédent de charges dans un for spécial... ..	10
5	Excédent de charges dans des fors secondaire et spécial... ..	11
6	Perte d'exploitation : gain en capital dans un for spécial.	12
7	Perte d'exploitation : gain en capital dans un for secondaire.	13
8	Perte d'exploitation : gain en capital au for principal.	14
9	Perte d'exploitation : gain en capital dans des fors secondaire et spécial.	15
10	Perte d'exploitation : gains en capital dans plusieurs fors spéciaux.	16
11	Pertes globales.	17
12	Bénéfice d'exploitation : perte en capital dans un for spécial... ..	17
13	Bénéfice d'exploitation : gains en capital et pertes en capital.	18
14	Répartition des pertes dans le cas d'une pure société immobilière	19
15	Répartition intercantonale durant l'année de la récupération des pertes non compensées..	20
16	Répartition intercantonale durant l'année de la récupération des pertes non compensées – cas spécifique d'une pure société immobilière	21

Exemple 1 : Personnes physiques avec fors spéciaux

Un couple avec domicile dans le canton de Zurich a constitué dans le canton de Berne un for spécial en raison d'une base fixe d'affaires et dans les cantons d'Argovie, Grisons et St Gall des fors spéciaux en raison d'immeubles.

	ZH	BE	AG	GR	SG	Total
Actifs déterminants	500'000	200'000	200'000	50'000	250'000	1'200'000
<i>Parts des actifs en % (1ère répartition)</i>	41%	17%	17%	4%	21%	100%
<i>Parts des actifs en % (2ème répartition)</i>			44%		56%	100%
Revenu net des immeubles			40'000	-110'000	50'000	-20'000
Revenu des titres	-					-
Revenu de fortune entreprise individuelle (intérêts fonds étrangers et propres)		5'000				5'000
Revenus de fortune	-	5'000	40'000	-110'000	50'000	-15'000
Intérêts passifs (1ère répartition)	-21'812	-9'044	-9'044	-2'128	-11'172	-53'200
Revenus de fortune après 1ère répartition	-21'812	-4'044	30'956	-112'128	38'828	-68'200
Intérêts passifs (2ème répartition)	21'812	4'044	-12'313	2'128	-15'671	-
Revenus de fortune après 2ème répartition	-	-	18'643	-110'000	23'157	-68'200
Activité dépendante de Monsieur	42'000					42'000
Activité indépendante de Madame		50'000				50'000
Déduction intérêts sur capitaux investis		-5'000				-5'000
Cotisations AVS Madame		-5'000				-5'000
Cotisations de prévoyance Madame		-8'000				-8'000
Excédent de charges	-110'000			110'000		-
Revenu net	-68'000	32'000	18'643	-	23'157	5'800
1ère compensation *)	32'000	-32'000				
Revenu net après 1ère compensation	-36'000	-	18'643	-	23'157	5'800
<i>Revenus nets positifs en %</i>		-	44%		56%	
2ème compensation *)	36'000		-15'840		-20'160	
Revenu net après 2ème compensation	-	-	2'803	-	2'997	5'800
Revenu imposable	-	-	2'800	-	3'000	5'800

La limite, jusqu'à laquelle le canton où est exercée l'activité indépendante doit prendre à sa charge les intérêts passifs répartis de manière proportionnelle, est constituée par l'addition, d'une part, des intérêts des dettes comptabilisés dans le cadre de l'exploitation et, d'autre part, des intérêts sur le capital propre investi (cf Höhn/Mäusli, § 22, ch. 13c).

L'excédent de charges d'un immeuble situé dans un autre canton est en premier lieu pris en charge par le canton de domicile (Höhn/Mäusli, § 19, ch. 25).

*) L'excédent de dépenses restant au domicile est à répartir d'abord sur les cantons de base fixe et d'établissements stables et, ensuite seulement, sur les cantons de situation d'immeubles.

Exemple 2: Personnes physiques avec fors secondaires et spéciaux Perte d'une activité indépendante; gain résultant de la vente d'un immeuble

Un couple avec domicile dans le canton de Zurich a constitué dans le canton de Berne un for spécial en raison d'une base fixe d'affaires. Les époux possèdent des immeubles dans les cantons d'Argovie, Grisons et St Gall constituant ainsi autant de fors spéciaux. L'immeuble sis dans le canton des Grisons, appartenant à la fortune privée, a été vendu avec un gain.

	ZH	BE	AG	GR	SG	Total
Actifs déterminants	500'000	200'000	200'000	50'000	250'000	1'200'000
<i>Parts des actifs en % (1ère répartition)</i>	41%	17%	17%	4%	21%	100%
<i>Parts des actifs en % (2ème répartition)</i>			44%		56%	100%
Revenu net des immeubles	-		40'000	-10'000	50'000	80'000
Revenu des titres	-					-
Revenu du capital investi		-				-
Revenus de fortune	-	-	40'000	-10'000	50'000	80'000
Intérêts passifs (1ère répartition)	-20'500	-8'500	-8'500	-2'000	-10'500	-50'000
Revenus de fortune après 1ère répartition	-20'500	-8'500	31'500	-12'000	39'500	30'000
Intérêts passifs (2ème répartition)	20'500	8'500	-13'640	2'000	-17'360	
Revenus de fortune après 2ème répartition	-	-	17'860	-10'000	22'140	30'000
Activité dépendante Monsieur	30'000					30'000
Activité indépendante Madame		-100'000				-100'000
Excédent de charges	-10'000			10'000		
Reprise des pertes	-100'000	100'000				-
Revenu net	-80'000	-	17'860	-	22'140	-40'000
<i>Revenus nets positifs en %</i>			45%		55%	
Compensation	40'000		-17'860		-22'140	
Revenu imposable	-40'000	-	-	-	-	-40'000

La prise en considération d'intérêts sur le capital propre investi n'est pas effectuée lorsque l'exploitation présente une perte, les capitaux propres ne dégagant dans ce cas aucun rendement (Höhn/Mäusli, § 22, ch. 13d).

Les pertes d'exploitation de la raison individuelle, au lieu d'exploitation, doivent être déduites en premier lieu du revenu imposable du canton de domicile (Höhn/Mäusli, § 22, ch. 11), puis, en second lieu, des revenus des fors spéciaux (cantons de situation des immeubles) en proportion des revenus nets imposables.

Le report de pertes de l'activité indépendante se monte à Fr. 40'000. Dans la période suivante, celui-ci est à compenser en premier lieu avec les revenus du for de base fixe d'affaires, puis, en deuxième lieu, avec les revenus du canton de domicile et, enfin, avec les revenus des cantons de situation d'immeubles.

Les revenus négatifs ci-dessus ne peuvent pas être compensés avec le gain de l'aliénation de l'immeuble, sis dans le canton des Grisons, détenu dans la fortune privée.

Exemple 3: Personnes physiques avec fors secondaires et spéciaux Perte d'une société en nom collectif

Un couple a son domicile dans le canton de Zurich. Il possède des immeubles dans les cantons d'Argovie, des Grisons et de St Gall, ces fors constituant ainsi des fors spéciaux.

L'époux est co-associé d'une société en nom collectif avec siège dans le canton d'Argovie.

	ZH	AG	GR	SG	Total
<i>Parts des actifs en %</i>	50%	20%	5%	25%	100%
Revenu des immeubles	17'000	40'000	100'000	25'000	182'000
Revenu des titres	33'000				33'000
Revenus de fortune	50'000	40'000	100'000	25'000	215'000
Intérêts passifs	-25'000	-10'000	-2'500	-12'500	-50'000
Revenus de fortune après intérêts passifs	25'000	30'000	97'500	12'500	165'000
Activité accessoire de Monsieur	20'000				20'000
Activité indépendante de Madame	-90'000				-90'000
Cotisations AVS	-5'000				-5'000
Revenu net avant SC/SNC	-50'000	30'000	97'500	12'500	90'000
Perte de la SNC de Monsieur		-50'000			-50'000
Prise en charge par le domicile	-20'000	20'000			
Revenu net avant compensation	-70'000	-	97'500	12'500	40'000
<i>Revenu net en %</i>			89%	11%	
Compensation	70'000		-62'300	-7'700	
Revenu net après compensation	-	-	35'200	4'800	40'000
Déductions sociales			-3'560	-440	-4'000
Revenu imposable	-	-	31'640	4'360	36'000

La part du co-associé à la perte de la société de personnes doit d'abord être prise en charge par le canton du domicile (Höhn/Mäusli, § 22, ch. 23).

Exemple 4: Personnes morales avec fors secondaires et spéciaux Excédent de charges dans un for spécial

Baumarkt SA a son siège dans le canton de St Gall, un for secondaire (établissement stable) dans le canton de Thurgovie et des fors spéciaux (immeubles de placement) dans les cantons de Bâle-Ville et Zurich.

Le bénéfice global en 2005 se monte à Fr. 60'000. Le revenu net de l'immeuble de placement à Bâle- Ville se monte à Fr. 20'000. L'excédent de charges de l'immeuble de placement sis à Zurich est de Fr. 10'000.

Le bénéfice global en 2006 se monte à Fr. 80'000. Le revenu net de l'immeuble de placement à Bâle- Ville se monte à Fr. 20'000. L'immeuble de placement du canton de Zurich a été vendu en 2006 avec un gain de Fr. 30'000 (Fr. 20'000 de plus-value au sens strict ; Fr. 10'000 d'amortissements réintégrés).

La répartition a lieu selon la méthode indirecte des quote-parts (2005 et 2006: 75 % SG et 25 % TG).

Période fiscale 2005	SG	TG	BS	ZH	Total
Bénéfice net					60'000
Revenu net des immeubles			20'000	-10'000	-10'000
Bénéfice d'exploitation					50'000
Excédent de charges				10'000	-10'000
Bénéfice d'exploitation par quote-parts	30'000	10'000			40'000
Bénéfice imposable	30'000	10'000	20'000	-	60'000

Période fiscale 2006	SG	TG	BS	ZH	Total
Bénéfice net					80'000
Revenu net des immeubles			20'000		-20'000
Gain de plus-value				20'000	-20'000
Amortissements réintégrés				10'000	-10'000
Bénéfice d'exploitation par quote-parts	22'500	7'500			30'000
Bénéfice imposable	22'500	7'500	20'000	30'000	80'000

En ce qui concerne les personnes morales, les excédents de charges et les pertes en capital relatifs à des immeubles diminuent le résultat d'exploitation à répartir selon les quotes.

Exemple 5: Personnes morales avec fors secondaires et spéciaux Excédents de charges dans des fors secondaires et spéciaux

Baumarkt SA a son siège dans le canton de St Gall, un for secondaire (établissement stable avec immeuble de placement) dans le canton de Thurgovie et un for spécial (immeuble de placement) dans le canton de Zurich.

Le bénéfice global en 2005 se monte à Fr. 300'000. L'excédent de charges de l'immeuble de placement de Thurgovie est de Fr. 50'000 et celui du canton de Zurich de Fr. 10'000.

Le bénéfice global en 2006 se monte à Fr. 200'000. Les revenus nets des deux immeubles de placement dans les cantons de Thurgovie et Zurich se montent à chacun Fr. 0.

La répartition a lieu selon la méthode indirecte des quote-parts (2005 et 2006: 70 % SG et 30 % TG).

Période fiscale 2005	SG	TG	ZH	Total
Bénéfice net				300'000
Excédent de charges		-50'000	-10'000	60'000
Résultat d'exploitation				360'000
Excédent de charges			10'000	10'000
Bénéfice d'exploitation	245'000	105'000	-	350'000
Excédent de charges		-50'000		-50'000
Bénéfice imposable	245'000	55'000	-	300'000

Période fiscale 2006	SG	TG	ZH	Total
Bénéfice imposable	140'000	60'000	-	200'000

Si d'autres revenus imposables sont encore attribués au canton de situation (autres biens immobiliers, établissements stables), l'excédent de charges est d'abord compensé avec ces revenus (Höhn/Mäusli, § 21, ch. 8 avec références).

En ce qui concerne les personnes morales, les excédents de charges et les pertes en capital relatifs à des immeubles diminuent le résultat d'exploitation à répartir selon les quotes.

Exemple 6: Personnes morales avec fors secondaires et spéciaux Perte d'exploitation : gain en capital dans un for spécial

Baumarkt SA a son siège dans le canton de St Gall, un for secondaire (établissement stable avec immeuble de placement) dans le canton de Bâle-Ville et un for spécial (immeuble de placement) dans le canton de Zurich.

Le bénéfice global en 2005 se monte à Fr. 1'150'000. Le revenu net de l'immeuble de placement du canton de Bâle-Ville est de Fr. 50'000. L'immeuble de placement du canton de Zurich a été vendu en 2005 avec un gain de Fr. 1'200'000 (Fr. 1'100'000 de gain de plus-value ; Fr. 100'000 d'amortissements réintégrés).

Le bénéfice global en 2006 se monte à Fr. 100'000. Le revenu net de l'immeuble de placement dans le canton de Bâle-Ville se monte à Fr. 50'000.

La répartition a lieu selon la méthode indirecte des quote-parts (2005 et 2006: 75 % SG et 25 % BS).

Période fiscale 2005	SG	BS	ZH	Total
Bénéfice net				1'150'000
Gain de plus-value			1'100'000	-1'100'000
Amortissements réintégrés			100'000	-100'000
Revenu net des immeubles de placement		50'000		-50'000
Perte d'exploitation par quote-parts	-75'000	-25'000		-100'000
Bénéfice imposable avant compensation	-75'000	25'000	1'200'000	
1ère compensation *)	25'000	-25'000		
2ème compensation *)	50'000		-50'000	
Bénéfice imposable	-	-	1'150'000	1'150'000

Période fiscale 2006	SG	BS	ZH	Total
Bénéfice net				100'000
Revenu net des immeubles de placement		50'000		-50'000
Bénéfice d'exploitation par quote-parts	37'500	12'500	-	50'000
Bénéfice imposable	37'500	62'500	-	100'000

*) La perte d'exploitation globale est en premier lieu à répartir entre les cantons qui ont des immeubles et, également, des établissements stables (Höhn/Mäusli, § 28, ch. 35c).

Si un gain en capital est réalisé dans un for spécial, la perte d'exploitation restante est à compenser en premier lieu avec les amortissements réintégrés et en deuxième lieu avec les gains de plus-value au sens strict. Dans le canton de Zurich, il y a lieu de taxer des amortissements réintégrés de l'ordre de Fr. 50'000 au titre de l'impôt sur le bénéfice et un gain de plus-value de Fr. 1'100'000 au titre de l'impôt spécial sur les gains immobiliers (système moniste).

Exemple 7: Personnes morales avec fors secondaires et spéciaux Perte d'exploitation : gain en capital dans un for secondaire

Baumarkt SA a son siège dans le canton de St Gall, un for secondaire (établissement stable) dans le canton de Zurich et un for spécial (immeuble de placement) dans le canton de Bâle-Ville.

Le bénéfice global en 2005 se monte à Fr. 1'000'000. Le revenu net de l'immeuble de placement sis dans le canton de Bâle-Ville est de Fr. 100'000. L'immeuble d'exploitation sis dans le canton de Zurich a été vendu en 2005 avec un gain de Fr. 1'200'000 (Fr. 1'000'000 de gain de plus-value; Fr. 200'000 d'amortissements réintégrés).

Le bénéfice global en 2006 se monte à Fr. 300'000. L'excédent de charges de l'immeuble de placement du canton de Bâle-Ville se monte à Fr. 50'000.

La répartition a lieu selon la méthode indirecte des quote-parts (2005 et 2006: 75 % SG et 25 % ZH).

Période fiscale 2005	SG	BS	ZH	Total
Bénéfice net				1'000'000
Gain de plus-value sur immeuble exploitation			1'000'000	-1'000'000
Revenu net des immeubles de placement		100'000		-100'000
Perte d'exploitation par quote-parts	-75'000		-25'000	-100'000
Compensation *)	75'000		-75'000	
Bénéfice imposable	-	100'000	900'000	1'000'000

Période fiscale 2006	SG	BS	ZH	Total
Bénéfice net				300'000
Revenu net des immeubles de placement		-50'000		50'000
Bénéfice d'exploitation				350'000
Prise en charge par le bénéfice d'exploitation		50'000		-50'000
Bénéfice par quote-parts	225'000		75'000	300'000
Bénéfice imposable	225'000	-	75'000	300'000

*) La perte d'exploitation globale est en premier lieu à répartir entre les cantons qui ont des immeubles et, également, des établissements stables (Höhn/Mäusli, § 28, ch. 35c).

Les amortissements réintégrés relatifs à l'aliénation de l'immeuble d'exploitation sont à ajouter dans le résultat d'exploitation.

En ce qui concerne les personnes morales, les excédents de charges et les pertes en capital relatifs à des immeubles de placement diminuent le résultat d'exploitation à répartir selon les quotes.

Exemple 8: Personnes morales avec for secondaire Perte d'exploitation: gain en capital au for principal

Baumarkt SA a son siège dans le canton de Zurich où se trouve également un immeuble de placement. La société dispose également d'un for secondaire (établissement stable) dans le canton de Thurgovie.

Le bénéfice global en 2005 se monte à Fr. 800'000. L'immeuble de placement dans le canton de Zurich a été vendu en 2005 avec un gain de Fr. 1'200'000 (Fr. 1'000'000 de gain de plus-value ; Fr. 200'000 d'amortissements réintégrés).

Le bénéfice global en 2006 se monte à Fr. 300'000.

La répartition a lieu selon la méthode indirecte des quote-parts (2005 et 2006: 75 % ZH et 25 % TG).

Période fiscale 2005	ZH	TG	Total
Bénéfice net		-	800'000
Gain de plus-value	1'000'000		-1'000'000
Perte d'exploitation	-150'000	-50'000	-200'000
Compensation	-50'000	50'000	
Bénéfice imposable	800'000	-	800'000

Période fiscale 2006	ZH	TG	Total
Bénéfice imposable	225'000	75'000	300'000

Le gain de plus-value de l'immeuble de placement sis dans le canton de siège est attribué à ce même canton. En revanche, les amortissements réintégrés de l'immeuble de placement sis dans le canton de siège sont répartis entre le siège et les établissements stables selon les quotes en vigueur (Höhn/Mäusli, § 28, ch. 39; il est laissé ici ouvert la question de savoir s'il y a encore une différence pertinente entre des immeubles de placement sis dans le canton de siège et des immeubles de placement sis dans les fors secondaires).

La perte d'exploitation globale de la période 2005 est en l'occurrence compensée de manière définitive avec le gain de plus-value du canton de Zurich (pas de droit de suite du canton de Zurich envers le canton de Thurgovie pour les années ultérieures).

Exemple 9: Personnes morales avec fors secondaire et spécial Perte d'exploitation: gain en capital dans des fors secondaire et spécial

Baumarkt SA a son siège dans le canton de St Gall, un for secondaire (établissement stable avec immeuble d'exploitation) dans le canton de Thurgovie et un for spécial (immeuble de placement) dans le canton de Zurich.

Le bénéfice global en 2005 se monte à Fr. 150'000. L'immeuble d'exploitation dans le canton de Thurgovie a été vendu en 2005 avec un gain de Fr. 80'000 (Fr. 50'000 de gain de plus-value ; Fr. 30'000 d'amortissements réintégrés). L'immeuble de placement dans le canton de Zurich a été vendu en 2005 avec un gain de Fr. 200'000 (Fr. 170'000 de gain de plus-value; Fr. 30'000 d'amortissements réintégrés).

Le bénéfice global en 2006 se monte à Fr. 300'000.

La répartition a lieu selon la méthode indirecte des quote-parts (2005 et 2006 75 % SG et 25 % TG).

Période fiscale 2005	SG	ZH	TG	Total
Bénéfice net				150'000
Gain de plus-value		170'000	50'000	-220'000
Amortissements réintégrés		30'000		-30'000
Perte d'exploitation par quote-parts	-75'000		-25'000	-100'000
1ère compensation *)	75'000		-75'000	
2ème compensation *)		-50'000	50'000	
Bénéfice imposable	-	150'000	-	150'000

Période fiscale 2006	SG	ZH	TG	Total
Bénéfice imposable	225'000	-	75'000	300'000

*) La perte d'exploitation globale (y compris les amortissements réintégrés de l'immeuble d'exploitation) est en premier lieu à répartir entre les cantons qui ont des immeubles et, également, des établissements stables (Höhn/Mäusli, § 28, ch. 35c).

Les cantons de pure situation d'immeubles sont tenus de prendre à leur charge la perte restante, en proportion de leurs revenus nets, que lorsque les revenus d'immeubles sis dans les cantons disposant d'établissements stables ne suffisent pas (Höhn/Mäusli, § 28, ch. 35d).

Dans le cas d'un gain en capital, la perte relative à d'autres cantons à prendre en charge est à com- penser en premier lieu avec les amortissements réintégrés et, en second lieu, avec la plus-value au sens strict. En l'occurrence, dans le canton de Zurich, les amortissements réintégrés sont imposables à hauteur de Fr. 0 et le gain de plus-value pour un montant de Fr. 150'000.

Exemple 10: Personnes morales avec fors spéciaux

Perte d'exploitation : gains en capital dans plusieurs fors spéciaux

Baumarkt SA a son siège dans le canton de St Gall et des fors spéciaux (immeubles de placement) dans les cantons de Genève et Zurich.

Le bénéfice global en 2005 se monte à Fr. 270'000. L'immeuble de placement sis dans le canton de Genève a été vendu en 2005 avec un gain de Fr. 300'000 (Fr. 200'000 de gain de plus-value ; Fr. 100'000 d'amortissements réintégrés). L'immeuble de placement dans le canton de Zurich a été vendu en 2005 avec un gain de Fr. 150'000 (Fr. 150'000 de gain de plus-value).

Période fiscale 2005	SG	GE	ZH	Total
Bénéfice global				270'000
Gain de plus-value		200'000	150'000	-350'000
Amortissements réintégrés		100'000		-100'000
Perte d'exploitation	-180'000			-180'000
Résultat avant compensation	-180'000	300'000	150'000	270'000
Résultats positifs en %		66.66%	33.33%	
Compensation	180'000	-120'000	-60'000	
Bénéfice imposable	-	180'000	90'000	270'000

Afin d'éliminer une perte de répartition, les cantons de situation d'immeubles doivent prendre à leur charge la perte d'exploitation en proportion de leurs revenus nets respectifs (Höhn/Mäusli,   28, ch. 27e).

Dans le canton de Genève, un bénéfice de Fr. 180'000 est imposable.

Exemple 11: Personnes morales avec fors secondaires et/ou spéciaux Pertes globales

S'il résulte dans une période fiscale une perte globale, aucune répartition intercantonale ne doit être effectuée (pour l'imposition du bénéfice). Par analogie avec la circulaire CSI no 24, la perte globale est à reporter sur la période fiscale suivante. Elle sera alors répartie selon les quotes applicables pour cette période.

Exemple 12: Personnes morales avec fors secondaires et spéciaux Bénéfice d'exploitation : perte en capital dans un for spécial

Baumarkt SA a son siège dans le canton de St Gall, des fors secondaires (établissements stables) dans les cantons de Schaffhouse et Thurgovie et un for spécial (immeuble de placement) dans le canton de Zurich.

Le bénéfice global en 2005 se monte à Fr. 50'000. L'immeuble de placement dans le canton de Zurich a été vendu en 2005 avec une perte de Fr. 200'000.

Le bénéfice global en 2006 se monte à Fr. 300'000.

La répartition a lieu selon la méthode indirecte des quote-parts (2005 et 2006 : 70 % SG, 10 % SH et 20 % TG).

Période fiscale 2005	SG	ZH	SH	TG	Total
Bénéfice net					50'000
Perte en capital		-200'000			200'000
Résultat d'exploitation					250'000
Perte en capital prise en charge		200'000			-200'000
Bénéfice d'exploitation	35'000	-	5'000	10'000	50'000
Bénéfice imposable	35'000	-	5'000	10'000	50'000
Période fiscale 2006	SG	ZH	SH	TG	Total
Bénéfice imposable	210'000	-	30'000	60'000	300'000

Pour les personnes morales, pour autant que dans le for spécial (immeuble de placement) il n'y ait pas d'autres revenus disponibles, une perte en capital provenant d'un for spécial, tout comme un excédent de charges, diminue le résultat d'exploitation à répartir selon les quotes.

Exemple 13: Personnes morales avec fors secondaires et spéciaux Bénéfice d'exploitation : gains en capital et pertes en capital

Baumarkt SA a son siège dans le canton de St Gall, un for secondaire (établissement stable) dans le canton de Schaffhouse et des fors spéciaux (immeubles de placement) dans les cantons de Thurgovie et Zurich.

Le bénéfice global en 2005 se monte à Fr. 50'000. L'immeuble de placement dans le canton de Thurgovie a été vendu en 2005 avec une perte de Fr. 200'000. L'immeuble de placement dans le canton de Zurich a été vendu en 2005 avec un gain de Fr. 100'000 (Fr. 80'000 de gain de plus-value ; Fr. 20'000 d'amortissements réintégrés).

Le bénéfice global en 2006 se monte à Fr. 300'000.

La répartition a lieu selon la méthode indirecte des quote-parts (2005 et 2006: 70 % SG et 30 % SH).

Période fiscale 2005	SG	TG	SH	ZH	Total
Bénéfice net					50'000
Gain de plus-value / Perte en capital		-200'000		80'000	120'000
Amortissements réintégrés				20'000	-20'000
Bénéfice d'exploitation					150'000
Perte en capital		200'000			-200'000
Perte d'exploitation par quote-parts	-35'000		-15'000		-50'000
Compensation	35'000		15'000	-50'000	
Bénéfice imposable	-	-	-	50'000	50'000

Période fiscale 2006	SG	TG	SH	ZH	Total
Bénéfice imposable	210'000	-	90'000	-	300'000

La perte en capital provenant de l'immeuble de placement sis dans le for spécial (Thurgovie) diminue en premier lieu le résultat d'exploitation qui est réparti entre le siège et les établissements stables selon les quotes en vigueur.

Afin d'éliminer une perte de répartition, les cantons de situation d'immeubles doivent prendre à leur charge la perte d'exploitation en proportion de leurs revenus nets respectifs (Höhn/Mäusli, § 28, ch. 27e).

La perte d'exploitation est à compenser en premier lieu avec les amortissements réintégrés. Dans le canton de Zurich, un gain de plus-value de l'ordre de Fr. 50'000 est imposable.

Exemple 14: Répartition des pertes dans le cas d'une pure société immobilière

Immobilien SA a son siège dans le canton d'Argovie. Elle détient des immeubles dans les cantons d'Argovie, de Thurgovie, de Zurich et de St-Gall. Immobilien SA est une pure société immobilière, son activité consiste en la détention d'immeubles de placement. Elle n'a aucune autre activité. Durant la période fiscale 2021, la société réalise des bénéfices sur la location des immeubles dans tous les cantons à l'exception du canton de Thurgovie qui est en perte. La société n'a effectué aucune vente immobilière pendant la période fiscale 2021.

Le bénéfice global de la période fiscale 2021 se monte à CHF 225'000.

La répartition est effectuée selon la méthode objective.

Période fiscale 2021	Argovie (siège)	Thurgovie	Zurich	St-Gall	Total
Revenus immobiliers	200'000	150'000	500'000	150'000	1'000'000
Charges liées aux immeubles	-180'000	-180'000	-320'000	-95'000	-775'000
Autres revenus	0	0	0	0	0
Résultat avant compensation des pertes	20'000	-30'000	180'000	55'000	225'000
1ère compensation des pertes	-30'000	30'000			0
Résultat après 1ère compensation des pertes	-10'000	0	180'000	55'000	225'000
2ème compensation des pertes	10'000		-7'660	-2'340	0
Bénéfice imposable	0	0	172'340	52'660	225'000

Dans le cadre des pures sociétés immobilières avec répartition du résultat selon la méthode objective, le Tribunal fédéral a considéré qu'une perte réalisée dans un canton de for spécial, non compensable dans le même canton, devait prioritairement être compensée par le résultat du canton du siège. Si la capacité bénéficiaire du canton du siège n'est pas suffisante, le solde de la perte est ensuite réparti au prorata des bénéfices des autres cantons de for spécial.

Ce principe ne s'étend pas aux fonds de placement collectifs possédant des immeubles en propriété directe. Ces structures n'ont d'une part, ni personnalité juridique, ni siège en droit civil et d'autre part, aucun réel lieu d'administration effective selon le droit fiscal. Dès lors, en l'absence de réel siège, une éventuelle perte dans un canton de for spécial, non compensable dans le même canton, doit directement être répartie sur l'ensemble des cantons bénéficiaires.

Exemple 15: Répartition intercantonale durant l'année de la récupération des pertes non compensées

Alpha SA a son siège dans le canton de Neuchâtel, un for secondaire (établissement stable) dans le canton de Fribourg et un for spécial (immeuble de placement) dans le canton de Vaud.

Le bénéfice global de l'exercice 2021 se monte à CHF 150'000. Le résultat de l'immeuble de placement se monte à CHF 40'000. La société bénéficie d'une perte non compensée de CHF 100'000.

La répartition est effectuée selon la méthode indirecte par quotes-parts (NE 75% et FR 25%).

Période fiscale 2021	Neuchâtel	Fribourg	Vaud	Total
Résultat annuel déterminant fiscalement				150'000
Pertes non compensées				-100'000
Bénéfice imposable à répartir				50'000
Revenus immobiliers (fors spéciaux)			40'000	
Bénéfice d'exploitation par quotes-parts	7'500	2'500		
Bénéfice imposable	7'500	2'500	40'000	50'000

Le bénéfice imposable doit être attribué prioritairement aux cantons de fors spéciaux. Le solde est réparti entre les différents cantons de fors d'exploitation.

Exemple 16: Répartition intercantonale durant l'année de la récupération des pertes non compensées – cas spécifique d'une pure société immobilière

Immobilia SA a son siège dans le canton de Thurgovie. Elle détient des immeubles dans les cantons de Saint-Gall, de Thurgovie, de Zoug et de Zurich. Immobilia SA est une pure société immobilière, son activité consiste en la détention d'immeubles de placement. Elle n'a aucune autre activité. Durant la période fiscale 2021, la société réalise des bénéfices sur la location des immeubles dans tous les cantons à l'exception du canton de Zürich qui est en perte. La société n'a effectué aucune vente immobilière pendant la période fiscale 2021.

Le bénéfice global de l'exercice commercial 2021 se monte à CHF 150'000. La société bénéficie également de pertes non compensées à hauteur de CHF 100'000. Les résultats immobiliers nets de l'exercice 2021 se monte à CHF 110'000, CHF 40'000, CHF 30'000 et CHF -30'000 pour respectivement Thurgovie, St-Gall, Zoug et Zürich.

La répartition est effectuée selon la méthode objective.

Période fiscale 2021	Thurgovie	St-Gall	Zoug	Zürich	Total
Résultat annuel déterminant fiscalement					150'000
Pertes non compensées					-100'000
Bénéfice imposable à répartir					50'000
Revenus immobiliers (fors spéciaux)		40'000	30'000	-30'000	
Solde après attribution aux fors spéciaux	10'000				
Résultat avant compensation des pertes entre cantons	10'000	40'000	30'000	-30'000	50'000
1ère compensation des pertes	-30'000			30'000	0
Résultat après 1ère compensation des pertes	-20'000	40'000	30'000	0	50'000
2ème compensation des pertes	20'000	-11'429	-8'571	0	0
Bénéfice imposable	0	28'571	21'429	0	50'000

Le bénéfice imposable doit être attribué prioritairement aux cantons de fors spéciaux. Le solde est réparti entre les différents cantons de fors d'exploitation, respectivement attribué au canton du siège lorsqu'il n'y a pas d'autres cantons d'exploitation.