

Praxis-Forum

# La répartition intercantonale des immeubles (1<sup>ère</sup> partie)

## Conséquences du revirement jurisprudentiel

Daniel de Vries Reilingh, avocat, LL.M.



*Daniel de Vries Reilingh,  
lic. en droit, avocat, LL.M.,  
expert fiscal diplômé,  
Lausanne*

### Table des matières

<b>1</b>	<b>Introduction</b>	<b>5</b>	<b>Les immeubles de placement des entreprises sans établissement stable</b>
<b>2</b>	<b>Les deux nouveaux arrêts du Tribunal fédéral</b>	<b>5.1</b>	<b>Le rendement immobilier</b>
<b>2.1</b>	<b>L'arrêt du 19 novembre 2004</b>	5.1.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence
<b>2.2</b>	<b>L'arrêt du 18 avril 2005</b>	5.1.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions
<b>3</b>	<b>Les immeubles appartenant à la fortune privée</b>	<b>5.2</b>	<b>Le gain immobilier</b>
<b>3.1</b>	<b>Résumé de l'ancienne jurisprudence</b>	5.2.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence
<b>3.2</b>	<b>Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions</b>	5.2.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions
3.2.1	Plusieurs fors immobiliers (fors spéciaux)	<b>6</b>	<b>Les immeubles des commerçants professionnels d'immeubles</b>
3.2.2	Un for immobilier (for spécial) et d'autres fors spéciaux	<b>6.1</b>	<b>Les immeubles situés dans un canton d'un établissement stable</b>
3.2.3	Un (ou plusieurs) for spécial et un for secondaire	<b>6.2</b>	<b>Les immeubles situés dans un canton sans établissement stable</b>
3.2.3.1	Le for secondaire dépend d'un for spécial	6.2.1	Le rendement immobilier
3.2.3.2	Le for secondaire dépend du for principal	6.2.2	Le gain immobilier
<b>4</b>	<b>Les immeubles d'exploitation</b>	<b>7</b>	<b>Conclusion</b>
<b>4.1</b>	<b>Le rendement immobilier</b>		
<b>4.2</b>	<b>Le gain immobilier</b>		
4.2.1	Résumé de l'ancienne jurisprudence		
4.2.2	Les conséquences de la nouvelle jurisprudence		
	<b>Bibliographie</b>		

*Dans la prochaine édition (abrégé):*

## 1 Introduction

Deux nouveaux arrêts ont été rendus par le Tribunal fédéral en 2004 et 2005, qui modifient de manière importante les règles valables pour les répartitions intercantionales des immeubles. La nouvelle jurisprudence supprime notamment les «pertes de répartition», ce qui constitue une modification particulièrement bienvenue, évitant ainsi une imposition allant au-delà du résultat, respectivement du revenu du contribuable concerné, c'est-à-dire abolissant une surimposition contestée par la doctrine depuis fort longtemps.

Le présent article résume d'abord les deux arrêts précités (ch. 2). Ensuite, il systématise les modifications intervenues en passant en revue les règles de répartition intercantonale en matière immobilière sous «l'ancienne» jurisprudence et sous la «nouvelle» jurisprudence. Sont présentées ci-après les règles de répartition applicables aux immeubles appartenant à la fortune privée (ch. 3), aux immeubles d'exploitation (faisant partie de la fortune commerciale ou appartenant à une personne morale) (ch. 4), aux immeubles de placement (ch. 5) et, enfin, celles valables pour les immeubles destinés à la vente des commerçants professionnels d'immeubles (ch. 6). Une conclusion termine la contribution (ch. 7).

## 2 Les deux nouveaux arrêts du Tribunal fédéral

Dans ces deux arrêts de principe<sup>1</sup>, Le Tribunal fédéral a jugé que le canton du lieu de situation de l'immeuble devait désormais tenir compte des éléments extracantonaux lorsque l'imposition du rendement ou du gain immobilier dans le canton du lieu de situation de l'immeuble conduisait à une perte de répartition. Dans cette situation, le droit d'imposition exclusif du for immobilier était limité par le principe de l'interdiction du traitement discriminatoire et ce for devait tenir compte des pertes d'exploitation, respectivement de l'excédent de frais d'acquisition du revenu au for fiscal principal<sup>2</sup>. Il faut saluer cette modification de la jurisprudence antérieure, qui méconnaissait ce principe ainsi que celui de l'égalité de traitement et qui, pour cette raison, était unanimement critiquée par la doctrine<sup>3</sup>.

Ci-après, nous résumons brièvement ces deux arrêts (ch. 2.1 et 2.2). Nous tâcherons ensuite d'en tirer les conséquences (ch. 3 - 6).

### 2.1 L'arrêt du 19 novembre 2004<sup>4</sup>

La situation à la base de cette affaire était la suivante. La recourante, ayant son siège à Bâle, est une entreprise générale de construction et commerçant d'immeubles, qui a vendu un immeuble sis à Zurich ayant servi, jusqu'à quelques mois avant la vente, de siège aux locaux administratifs de l'entreprise. Suite à la décision prise en 1998 de transférer le siège de la société, l'immeuble a été vendu en juin 1999. Pendant ce laps de temps, l'immeuble figurait parmi les objets destinés à la vente (Handelsbestand), c'est-à-dire comme actif circulant, dans les comptes de l'entreprise. Le bénéfice de l'année 1999 était largement compensé par les pertes reportées des années antérieures.

La première question à trancher par notre Haute Cour était de savoir si le bien était un immeuble d'exploitation ou s'il faisait partie des objets destinés à la vente de la recourante. L'immeuble a toujours été utilisé par l'entreprise elle-même et n'a jamais été loué à des tiers. Il était cependant destiné à être vendu. L'utilisation effective et le but auquel il était destiné ne coïncidaient ainsi pas. Du point de vue comptable, la courante pouvait se baser sur le but. S'agissant de la qualification pour la répartition intercantonale, le Tribunal fédéral a considéré que l'utilisation effective au moment de la vente était cependant déterminante, ce qui signifiait que l'immeuble en cause était qualifié d'immeuble d'exploitation.

Dans la mesure où l'on avait affaire à un immeuble d'exploitation, la recourante disposait d'un établissement stable dans le canton de Zurich au moment de la vente (de son immeuble d'exploitation). Il convenait par conséquent de répartir en particulier le gain de plus-value réalisé.

Le Tribunal fédéral a dès lors dû décider si ce gain, réalisé par un commerçant d'immeubles, devait être traité comme celui d'une entreprise intercantonale – qui est attribué de manière objective au canton du lieu de situation de l'immeuble – ou s'il devait être traité comme celui réalisé sur les objets destinés à la vente d'un commer-

1 ATF 131 I 249 (2P.222/2002) du 19 novembre 2004 et ATF 131 I 285 (2P.141/2004) du 18 avril 2005.

2 ATF 131 I 249 consid. 6.3, p. 261 s; ATF 131 I 285 consid. 4.1, p. 290.

3 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 106; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 100 - 104; PASCHOUD, Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, p. 620; PASCHOUD, L'imposition des

immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, p. 142 s; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 43; STUDER, Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, p. 92; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 n° 10, p. 289 s et les références citées.

4 ATF 131 I 249.

çant d'immeubles – qui est réparti par quote-parts. C'est la première qualification qui l'a emporté.

Notre Haute Cour a saisi l'occasion pour modifier sa jurisprudence au sujet de la non prise en considération des pertes d'exploitation lors de l'imposition du gain de plus-value réalisé en cas de vente d'un immeuble d'exploitation. Le droit d'imposition exclusif du canton du lieu de situation de l'immeuble ne doit, selon notre Haute Cour, pas avoir comme conséquence que ce canton ne doive pas tenir compte de la situation de l'entreprise et qu'il puisse imposer le gain même lorsque l'entreprise réalise une perte.

Le Tribunal fédéral a considéré que le droit d'imposition exclusif du for immobilier ne devait s'exercer au détriment du contribuable et des autres cantons où des établissements stables étaient situés. Les immeubles d'exploitation faisaient partie des actifs nécessaires à l'exploitation et contribuaient au résultat d'exploitation, si bien qu'une telle obligation du canton du lieu de situation, qui participe également au résultat de l'entreprise, est objectivement justifiée.

En résumé, le gain de plus-value immobilière réalisé en vendant un immeuble d'exploitation doit être attribué au canton du lieu de situation (droit d'imposition exclusif); ce canton doit cependant tenir compte d'une éventuelle perte d'exploitation au siège ou dans les autres cantons, où un établissement stable est situé et déduire cette perte du gain de plus-value qui lui est attribué. Il se justifie d'appliquer cette règle non seulement aux gains réalisés sur des immeubles d'exploitation de commerçants d'immeubles, mais également sur des immeubles d'exploitation d'entreprises intercantionales de manière générale.

Dans le cas soumis, la perte reportée des années antérieures était supérieure au résultat de l'année 1999 ainsi qu'au gain de plus-value réalisé dans le canton de Zurich lors de la vente de l'immeuble d'exploitation zurichois. Le canton de Zurich était dès lors obligé de supporter une part de la perte reportée équivalente au gain de plus-value réalisé dans son for.

## 2.2 L'arrêt du 18 avril 2005<sup>5</sup>

La situation à la base de cette affaire était la suivante. X. habite dans le canton de Lucerne, dans une villa familiale dont il est propriétaire. Dans ce canton, il possède en outre une ferme. Dans le canton de Zurich, il est propriétaire de deux immeubles locatifs (rendements bruts 2002: CHF 288 022, rendements nets 2002: CHF 230 418). Les frais d'entretien de sa villa (dans le canton de Lucerne) se sont élevés à CHF 32 976 en 2002. Compte

tenu de la valeur locative de CHF 14 282, un rendement immobilier négatif de CHF 18 694 en a résulté.

Le canton de Zurich n'a pas tenu compte de l'excédent de frais d'entretien d'immeubles lucernois. Le contribuable a porté cette affaire devant le Tribunal fédéral. Il a estimé que l'interdiction de la double imposition intercantonale était violée.

Notre Haute Cour est partie du constat que la possibilité de reporter des pertes (respectivement d'activer des excédents de frais d'acquisition) n'existait pas pour les immeubles appartenant à la fortune privée (si bien qu'une compensation avec des rendements, respectivement gains ultérieurs était exclue). Elle a considéré qu'il convenait d'éviter, dans la mesure du possible, des pertes de répartition. L'interdiction du traitement discriminatoire venait limiter le droit d'imposition exclusif du for immobilier, sans qu'il soit prioritaire et sans qu'il y ait une contradiction entre ces deux principes. Par conséquent, le canton du for immobilier devait supporter l'excédent de frais d'acquisition d'un immeuble privé situé au domicile fiscal principal. En revanche, notre Haute Cour a laissé indécise la question de savoir comment devait être réparti cet excédent (au for fiscal principal) lorsqu'on était en présence de plusieurs immeubles situés dans des cantons différents (concurrence de fors fiscaux accessoires spéciaux).

## 3 Les immeubles appartenant à la fortune privée

Nous examinons ici la situation de personnes physiques qui sont propriétaires immobiliers dans un (ou plusieurs) canton(s) en dehors de leur canton de domicile principal et dont les immeubles appartiennent à la fortune privée.

La propriété immobilière (ou toute autre forme de jouissance, comme par exemple l'usufruit; cf. également art. 13 al. 2 LHID<sup>6</sup>) constitue un domicile fiscal accessoire spécial dans le canton de l'immeuble concerné (lorsque ce dernier est situé dans un autre canton que celui du domicile fiscal principal).

Dans cette hypothèse, le canton de situation a le droit d'imposition exclusif de la fortune, du rendement et du gain immobiliers. Le rendement de la fortune immobilière privée est par conséquent imposable dans le canton du for immobilier tandis que les autres revenus – qui ne

5 ATF 131 I 285.

6 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (du 14 décembre 1990) (RS 642.14).

**Exemple 1: Prise en charge de l'excédent de frais d'acquisition par le canton du domicile**

	Canton A (domicile)	Canton B (lieu de situation de l'immeuble)	Total
Salaire	100 000		100 000
Rendement mobilier	2 000		2 000
Rendement immobilier	20 000	3 000	23 000
Total intermédiaire	122 000	3 000	125 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	4 000	5 000	9 000
Total	118 000	-2 000	116 000
Prise en charge de l'excédent par le canton A (domicile)	-2 000	2 000	
Revenus imposables	116 000	0	116 000

reviennent pas à un autre for d'imposition – sont attribués au canton du domicile fiscal principal.

### 3.1 Résumé de l'ancienne jurisprudence

Le rendement immobilier est attribué de manière objective au canton du lieu de situation. Les frais d'acquisition sont déduits – également de manière objective – du rendement immobilier qu'ils concernent. Le Tribunal fédéral désigne ces frais comme «frais immobiliers» («Liegenschaftskosten»)<sup>7</sup>.

La LHID laissant une certaine marge de manœuvre, les déductions en rapport avec les biens immobiliers sont réglées de manière différente d'un canton à l'autre. Chaque canton doit déterminer, selon sa propre législation, les déductions, tant extra- qu'intracantonales, se rapportant aux biens immobiliers. Il est possible – compte tenu de l'interdiction du traitement discriminatoire – de reprendre les déductions du canton du lieu de situation dans la mesure où celles-ci ne sont pas plus défavorables au contribuable que celles valables dans le canton de son domicile fiscal principal selon son propre droit cantonal<sup>8</sup>. Pour qu'une double imposition soit complètement évitée, il conviendrait de déterminer les frais immobiliers de manière uniforme pour tous les cantons.

Selon la jurisprudence, un éventuel excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier doit être supporté par le canton du domicile fiscal principal. Il y est compensé

par les autres revenus<sup>9</sup>. Les autres fors immobiliers ne sont pas tenus de prendre en charge une partie de cet excédent.

L'exemple 1 ci-dessus illustre la prise en charge de l'excédent de frais d'acquisition au lieu de situation de l'immeuble (canton B) par le canton du for fiscal principal (canton A).

Un excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier peut également exister dans le canton du domicile fiscal principal. La doctrine<sup>10</sup> a déduit du fait que les fors immobiliers ne sont pas tenus de supporter l'excédent de charges des autres fors immobiliers et de la jurisprudence applicable aux personnes morales<sup>11</sup> que le for immobilier n'avait pas à supporter l'excédent de frais d'acquisition du revenu du domicile fiscal principal. Dans cette hypothèse, le contribuable subissait, sous

7 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 4, I B n° 12 consid. 5; § 7, I B n° 10 et 21; § 7, I D n° 37 consid. 2c; cf. DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 453, p. 150.

8 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 n° 7a, p. 287.

9 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9, II n° 8 et 32 en particulier consid. 2b. La doctrine (LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 102, nbp 11; PASCHOUD, L'imposition des immeubles de placement en droit fiscal intercantonal, p. 544; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 nbp 18, p. 289), se fondant sur la jurisprudence (LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 9, II n° 32 en particulier consid. 4b), considère que si le for immobilier est également un lieu d'exploitation ou s'il y existe une succursale, l'excédent de frais d'acquisition doit d'abord être compensé avec les revenus d'exploitation attribués au même canton.

10 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 n° 9, p. 289; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 103.

11 S'agissant des personnes morales, le Tribunal fédéral a jugé que le for immobilier, qui ne constitue pas en même temps une succursale (domicile accessoire secondaire), ne doit pas supporter les pertes d'exploitation du siège ou des succursales (LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 11, 13, 17, 21, 32 consid. 4c, 39 et 44 en particulier consid. 2c). Cette jurisprudence vient cependant d'être modifiée par le Tribunal fédéral qui a jugé que le canton de situation de l'immeuble devait prendre en charge la perte d'exploitation des autres cantons (ATF 131 I 249 consid. 6.5, p. 262 s.)

**Exemple 2: Refus de prise en charge de l'excédent de frais d'acquisition par le canton du lieu de situation de l'immeuble**

	Canton A (domicile)	Canton B (canton du lieu de situation)	Total
Rendement mobilier	2 000		2 000
Rendement immobilier	5 000	20 000	25 000
Total intermédiaire	7 000	20 000	27 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	-10 000	-4 000	-14 000
<b>Total</b>	<b>-3 000</b>	<b>16 000</b>	<b>13 000</b>

l'égide de l'ancienne jurisprudence, une surimposition (également appelée «perte de répartition»), car le revenu imposable était supérieur aux revenus totaux (cf. l'exemple 2 ci-dessus).

Dans cet exemple, sous l'égide de l'ancienne jurisprudence, l'excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier existant au for principal (canton A) n'avait pas dû être pris en charge par le canton du lieu de situation de l'immeuble (canton B). Ce dernier canton pouvait imposer le rendement immobilier (soit en l'occurrence un montant de CHF 16 000) sans limitation<sup>12</sup>.

### 3.2 Les conséquences de la nouvelle jurisprudence et esquisses de solutions

Lorsqu'un excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier conduit à un revenu négatif au for fiscal principal – soit parce qu'un excédent de charges d'un for immobilier a dû être supporté par le for principal, soit parce qu'un excédent de charges existe à ce dernier for –, les autres fors spéciaux doivent le supporter, de ma-

nière à éviter une perte de répartition au contribuable. Ce nouveau principe soulève un certain nombre de questions dont nous discuterons certaines ci-après.

#### 3.2.1 Plusieurs fors immobiliers (fors spéciaux)

Le Tribunal fédéral, dans son arrêt du 18 avril 2005<sup>13</sup>, a laissé indécidée la question de savoir comment se répartit l'excédent de charges lorsqu'on est en présence – à côté du for fiscal principal – de plusieurs fors immobiliers. A notre sens, cet excédent doit être supporté par tous les cantons en fonction du revenu net, car seule l'application de cette règle permet de traiter tous les cantons concernés de manière égale (cf. l'exemple 3 ci-après). Il n'y a au demeurant pas de raison de le répartir en fonction des actifs localisés, cette règle particulière n'étant applicable qu'à la répartition des dettes et des intérêts passifs.

Dans l'exemple 3 ci-dessous, l'excédent de frais d'acquisition du domicile est réparti en fonction des revenus nets des autres cantons (B et C) entre ces derniers.

#### 3.2.2 Un for immobilier (for spécial) et d'autres fors spéciaux

La question examinée ici est de savoir comment se répartit l'excédent de frais d'acquisition lorsqu'on est en présence – à côté du for fiscal principal – d'un for immobilier (for spécial) et d'autres fors spéciaux (p. ex. for d'exploitation de la raison individuelle). A notre avis, il n'y a pas de raison de distinguer en fonction de la nature du for spécial concerné, tous les fors spéciaux devant être traités de la même manière. Par conséquent, tous les fors spéciaux – quelle que soit leur nature – doivent participer de manière égale à la prise en charge de l'excédent du for principal. Comme ci-dessus, notre proposition consiste à répartir l'excédent en fonction des revenus nets (cf. exemple 4 ci-après).

12 En effet, notre Haute Cour considérait jusqu'à récemment qu'une telle «perte de répartition», soit une surimposition, ne violait ni l'interdiction du traitement discriminatoire, ni le principe de l'égalité de traitement (Archives 59 (1990/91), p. 564 consid. 3d, p. 566 ss = LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 39; Archives 56 (1987/88), p. 569 consid. 6b - 6c p. 574 - 576 = LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I D n° 38). Elle estimait que le contribuable devait admettre la perte de répartition, peu importé la manière dont elle était survenue (Archives 59 (1990/91), p. 564 consid. 3d, p. 567 s; LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 39). Cette jurisprudence a été à juste titre critiquée (HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 n° 10, p. 289 ss; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 43; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 106; STUDER, Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, p. 92; PASCHOUD, L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, p. 142 s; PASCHOUD, Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, p. 620).

13 ATF 131 I 285 consid. 4.1, p. 290.

**Exemple 3: Répartition de l'excédent de frais d'acquisition du domicile en fonction des revenus nets des autres cantons**

	Canton A (domicile)	Canton B (lieu de situation de l'immeuble)	Canton C (lieu de situation de l'immeuble)	Total
Rendement mobilier	2 000			2 000
Rendement immobilier	5 000	20 000	25 000	50 000
Total intermédiaire	7 000	20 000	25 000	52 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	-10 000	-4 000	-5 000	-19 000
Total intermédiaire	-3 000	16 000	20 000	33 000
En pourcent des cantons B et C		44 %	56 %	
Prise en charge de l'excédent de frais d'acquisition du for principal par les cantons B et C	3 000	-1 320	-1 680	
Total	0	14 680	18 320	33 000

**Exemple 4: Répartition de l'excédent en fonction des revenus nets**

	Canton A (domicile)	Canton B (for immobilier)	Canton C (lieu de l'activité indépendante)	Total
Rendement mobilier	2 000			2 000
Rendement immobilier	5 000	20 000		25 000
Revenu de l'activité indépendante			20 000	20 000
Total intermédiaire	7 000	20 000	20 000	47 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	-10 000	-4 000		-14 000
Total intermédiaire	-3 000	16 000	20 000	33 000
En pourcent des cantons A et B		44 %	56 %	
Prise en charge de l'excédent de frais d'acquisition du for principal par les cantons B et C	3 000	-1 320	-1 680	
Total	0	14 680	18 320	33 000

**3.2.3 Un (ou plusieurs) for spécial et un for secondaire**

Lorsque l'on est en présence – à côté du for fiscal principal – d'un (ou plusieurs) for spécial et d'un for secondaire, il convient tout d'abord de déterminer de quel for le for secondaire dépend. En effet, tout for fiscal secondaire dépend d'un autre for, appelé for primaire, qui peut être le for principal ou un for spécial<sup>14</sup>. Ainsi, par exemple,

lorsqu'on est en présence du domicile secondaire de la résidence de la famille ou du séjour saisonnier, le for primaire est le for principal<sup>15</sup>. Lorsqu'on est en présence d'un établissement stable (for secondaire) d'une société de personnes, le siège de la société de personnes, qui constitue un for spécial de l'associé, est le for primaire<sup>16</sup>.

14 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 128, p. 47 s.

15 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, nbp 180, p. 48.

16 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, nbp 181, p. 48.

### 3.2.3.1 Le for secondaire dépend d'un for spécial

Lorsque le for secondaire dépend d'un for spécial, l'excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier peut être réparti de deux manières.

Selon la première méthode (exemple 5.1), le for secondaire (canton C) supporte une quote-part de l'excédent du for spécial (for primaire).

D'après la deuxième méthode (exemple 5.2), le for secondaire (canton C) participe comme les fors spéciaux à la répartition de l'excédent, ce qui signifie que l'excédent de charges du canton A (domicile) doit être réparti entre tous les cantons en fonction de leurs revenus nets.

La différence entre les deux méthodes est la suivante: en vertu de la première méthode, le for secondaire ne supporte qu'une quote-part de l'excédent de frais d'acquisition attribué au for primaire, dont il dépend. Sa participation à l'excédent de charges ne peut dès lors jamais dépasser la part de l'excédent du for primaire. Cette méthode de répartition de l'excédent de charges procède de l'idée que, dès lors qu'au for secondaire, l'impôt (ne) porte (que) sur une partie d'un type de revenu ou de fortune, dont le reste ou une autre partie est imposé à un autre endroit<sup>17</sup> – soit au for primaire –, l'excédent de frais d'acquisition (du rendement immobilier) doit être ventilé de la même manière, c'est-à-dire de manière fractionnelle entre le for primaire et le for secondaire. Il y a ainsi une symétrie entre la répartition des éléments positifs (revenu, fortune) et la répartition de l'excédent du for principal (élément négatif).

Selon la deuxième méthode, le mode de répartition de l'excédent de charges est identique et pour les fors spéciaux et pour les fors secondaires. Elle a l'avantage de la simplicité et traite de manière égale, s'agissant de la répartition de l'excédent de frais d'acquisition du revenu, fors secondaires et spéciaux. Aussi, nous la préférons, pour les motifs qui viennent d'être évoqués (simplicité et égalité de traitement).

En termes absolus et relatifs, la différence chiffrée entre les deux méthodes n'est pas très grande dans les deux exemples 5.1 et 5.1 susmentionnés. Suivant le cas de figure, les deux méthodes pourraient toutefois aboutir à des résultats plus divergents. A notre avis, même si le résultat concret, c'est-à-dire les montants à prendre en charge par chaque canton, doit être pris en compte lors du choix de la méthode, ce qui importe en premier lieu

est le raisonnement à la base. Or, la deuxième méthode (soit répartition de l'excédent entre tous les fors en fonction des revenus nets) nous paraît plus convaincante pour les motifs exposés au paragraphe précédent.

### 3.2.3.2 Le for secondaire dépend du for principal

Lorsque le for secondaire dépend du for principal, l'excédent de frais d'acquisition du rendement immobilier peut être réparti, comme ci-dessus (ch. 3.2.3.1), des deux manières suivantes.

Selon la première méthode, le for secondaire supporte une quote-part de l'excédent du for fiscal principal (for primaire). Cette quote-part peut être fixée par exemple en fonction du pourcentage de répartition appliqué entre ces deux cantons. Ainsi, lorsqu'on est en présence d'une activité indépendante dont le siège se trouve au for principal et qui entretient un établissement stable dans un autre canton, l'excédent peut être réparti en fonction de la clé de répartition du bénéfice de l'activité indépendante.

D'après la deuxième méthode, le for secondaire participe comme les fors spéciaux à la répartition de l'excédent, c'est-à-dire que l'excédent est ventilé entre les fors disposant de revenus imposables en fonction des revenus nets dans chaque for.

Bien qu'il y ait des arguments pour adopter la première méthode – on pourrait argumenter que le for secondaire dépend du for primaire, et l'attribution d'une partie de l'excédent de charges au for secondaire devrait, en raison de cette dépendance, se faire en fonction de la règle de répartition applicable entre le for secondaire et le for primaire –, la deuxième méthode doit à notre avis l'emporter. Comme mentionné ci-dessus (ch. 3.2.3.1), cette méthode présente l'avantage de la simplicité et traite de manière égale, s'agissant de la répartition de l'excédent de frais d'acquisition du revenu, fors secondaires et spéciaux, raison pour laquelle elle doit être préférée.

17 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 128, p. 48.

**Exemple 5.1: Le for secondaire supporte une quote-part de l'excédent du for spécial (for primaire) (Première méthode)**

	Canton A (domicile)	Canton B («siège» de l'activité indépendante)	Canton C (établissement stable = for secondaire)	Canton D (immeuble privé)	Total
Rendement mobilier	2 000				2 000
Rendement immobilier	3 000			20 000	23 000
Revenu de l'activité indépendante (réparti en fonction du chiffre d'affaires)		50 000 (66 %)	25 000 (33 %)		75 000 (100 %)
Total intermédiaire	5 000	50 000	25 000	20 000	100 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	-15 000			-4 000	-19 000
Total intermédiaire	-10 000	50 000	25 000	16 000	81 000
Prise en charge de l'excédent par les cantons B et D en fonction des revenus nets des deux cantons	10 000	-7 576		-2 424	
Attribution d'une partie de la perte au for secondaire (en fonction du chiffre d'affaires des deux fors)	0	2 500	-2 500		
Total	0	44 924	22 500	13 576	81 000

**Exemple 5.2: Le for secondaire participe comme les fors spéciaux à la répartition de l'excédent (Deuxième méthode)**

	Canton A (domicile)	Canton B («siège» de l'activité indépendante)	Canton C (établissement stable = for secondaire)	Canton D (immeuble privé)	Total
Rendement mobilier	2 000				2 000
Rendement immobilier	3 000			20 000	23 000
Revenu de l'activité indépendante (réparti en fonction du chiffre d'affaires)		50 000 (66 %)	25 000 (33 %)		75 000 (100 %)
Total intermédiaire	5 000	50 000	25 000	20 000	100 000
Frais d'acquisition du rendement immobilier	-15 000			-4 000	-19 000
Total intermédiaire	-10 000	50 000	25 000	16 000	81 000
Prise en charge de l'excédent par les cantons B, C et D en fonction des revenus nets des trois cantons	10 000	-5 495	-2 747	-1 758	
Total	0	44 505	22 253	14 242	81 000



## 4 Les immeubles d'exploitation

Les principes applicables aux immeubles d'exploitation sont différents de ceux valables pour les immeubles de placement situés en dehors du canton du siège (cf. ch. 5 ci-dessous)<sup>18</sup>.

Les immeubles d'exploitation sont ceux qui sont directement utiles à l'exercice de l'activité commerciale de l'entreprise dont ils font partie; un lien particulier – économique ou de fait – doit exister entre l'immeuble et l'exploitation de l'entreprise<sup>19</sup>. Sont par exemple des immeubles d'exploitation les fabriques, dépôts, bureaux, garages, etc. dans la mesure où ils sont utilisés par l'entreprise elle-même et non pas mis à disposition de tiers (location d'immeuble ou de parts d'immeubles).

### 4.1 Le rendement immobilier

Le rendement immobilier est englobé dans le résultat d'exploitation de l'entreprise et le partage de celui-ci se fait selon les clés de répartition pour les entreprises intercantionales. Le principe de l'imposition exclusive du rendement immobilier par le canton de situation cède ainsi le pas au principe de la répartition proportionnelle du bénéfice de l'entreprise intercantionale<sup>20</sup>. Un partage fractionnel du résultat net imposable global intervient (par exemple en fonction des facteurs de production ou du chiffre d'affaires, selon le type d'entreprise) entre le canton du for fiscal principal et ceux des fors fiscaux secondaires (établissements stables)<sup>21</sup>.

La répartition du rendement d'immeubles d'exploitation ne soulève dès lors pas de problème dit de «perte de répartition», aucun canton n'ayant le droit d'imposer le rendement immobilier de manière isolé, sans tenir compte du résultat d'exploitation. Par conséquent, la modification de la jurisprudence objet du présent article ne concerne pas ce domaine, ce dernier ne souffrait pas de cette perte de répartition.

## 4.2 Le gain immobilier

### 4.2.1 Résumé de l'ancienne jurisprudence

S'agissant de la répartition du gain immobilier, il convient de distinguer entre la plus-value immobilière proprement dite ou plus-value conjoncturelle (différence entre le prix d'acquisition, augmenté des impenses, et le prix de vente) et la réintégration d'amortissements ou le gain comptable (différence entre la valeur comptable et le prix d'acquisition, augmenté des impenses)<sup>22</sup>.

Alors que la plus-value immobilière proprement dite est attribuée au canton de situation pour l'imposition<sup>23</sup>, la reprise d'amortissements (ou gain comptable) est intégrée dans le bénéfice d'exploitation ordinaire de l'entreprise et ainsi répartie par fractions (avec le bénéfice d'exploitation net)<sup>24</sup>.

#### Exemple 6<sup>25</sup>: Répartition du gain immobilier d'un immeuble d'exploitation

A. SA est une entreprise commerciale ayant son siège dans le canton S et un établissement stable dans le canton E. Dans ce dernier canton, elle a vendu son immeuble d'exploitation pour le prix de CHF 1 000 000. La valeur comptable de cet immeuble était de CHF 600 000, alors que son prix d'acquisition s'élevait à CHF 700 000. Les quote-parts de répartition basées sur le chiffre d'affaires sont de 65 % pour le canton S et de 35 % pour le canton E.

Lorsque la plus-value immobilière proprement dite (ou conjoncturelle) est imposée dans le cadre de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (cantons dualistes), les pertes d'exploitation éventuelles compensent cette plus-value attribuée au canton du lieu de situation de l'immeuble (for principal ou for secondaire)<sup>26</sup> (cf. exemple 6). L'immeuble d'exploitation ne constituant pas un for spécial, le canton du lieu de situation n'est pas légitimé à imposer la plus-value immobilière sans tenir compte du résultat d'exploitation<sup>27</sup>. En revanche, lorsque le canton concerné connaît le système moniste, la plus-value immobilière a pu, jusqu'à récemment, être taxée sans qu'il soit tenu compte d'éventuelles pertes

18 Contrairement aux immeubles de placement situés en dehors du canton de siège, les immeubles d'exploitation ne forment pas un actif et un bénéfice séparés, attribués exclusivement au canton du lieu de situation (à noter que les immeubles de placement situés dans le canton du siège sont traités comme les immeubles d'exploitation dans le cadre de la répartition intercantonale, car ils ne sont pas constitutifs d'un for spécial).

19 DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 39.

20 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 693, p. 214.

21 RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), p. 118 s; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 38, p. 520. A noter que si une analyse détaillée du compte de résultat devait révéler que le rendement immobilier à lui seul était négatif, il n'en resterait pas moins absorbé par le résultat global à partager entre les cantons concernés (RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), p. 119).

22 DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, n° 695, p. 215.

23 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 32 consid. 4c et 34; § 7, I D n° 6, 11, 13 et 35 en particulier consid. 3a; § 8, II C 3 n° 11.

24 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B n° 32 consid. 4c et 34; § 7, I D n° 6, 11, 27 et 35 en particulier consid. 3a.

25 Exemple repris de l'annexe 15 dans DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, p. 318.

26 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 130; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), p. 119; PASCHOUD, De quelques aspects du droit intercantonal, p. 133; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 n° 40, p. 521 s; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 59.

27 DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 58 s.

**Exemple 6: Répartition du gain immobilier d'un immeuble d'exploitation**

	Total	Canton S (siège)	Canton E (établissement stable)
Plus-value (attribution objective)	300 000		300 000
Réintégration d'amortissements (par quote-parts)	100 000	65 000	35 000
Total	400 000	65 000	335 000

**Exemple 7: Répartition du gain immobilier d'un immeuble d'exploitation en cas de pertes d'exploitation**

	Total	Canton S (siège)	Canton E (établissement stable)
Plus-value (attribution objective)	300 000		300 000
Gain comptable (par quote-parts)	100 000		
Perte reportée (bénéfice de l'exercice: 0)	- 2 000 000		
Total		0	300 000

d'exploitation – l'interdiction de la double imposition intercantonale n'étant ainsi pas violée. En effet, tant le contribuable assujéti de manière illimitée que celui qui est assujéti de manière limitée ont été traités de la même façon<sup>28</sup>.

**Exemple 7: Répartition du gain immobilier d'un immeuble d'exploitation en cas de pertes d'exploitation**

A. SA a des pertes reportées importantes – de CHF 2 000 000 (le bénéfice de l'exercice est de CHF 0) – qui compensent largement le bénéfice d'exploitation et le gain immobilier réalisé (le délai de 7 ans – cf. art. 10 al. 3 et 25 al. 2 LHID – n'étant pas encore échu).

Bien que, globalement, l'entreprise dispose de pertes reportées supérieures au bénéfice imposable de l'année et à la plus-value immobilière attribuée au canton E dans le cadre de la répartition intercantonale, ce dernier canton a été légitimé, sous l'ancienne jurisprudence, à imposer la plus-value conjoncturelle, du moins dans un système moniste, sans tenir compte de la perte reportée. Cette situation insatisfaisante a été critiquée par la doctrine<sup>29</sup> (cf. exemple 7).

**4.2.2 Les conséquences de la nouvelle jurisprudence**

Comme nous avons vu ci-dessus, dans son arrêt du 19 novembre 2004<sup>30</sup>, notre Haute Cour a modifié sa jurisprudence au sujet de la non prise en considération des pertes d'exploitation lors de l'imposition de la plus-value proprement dite (attribuée de manière objective au canton du lieu de situation) en cas de vente d'un immeuble d'exploitation. Le droit d'imposition exclusif du canton du lieu de situation de l'immeuble ne doit plus avoir comme conséquence que ce canton n'ait pas à tenir compte de la situation de l'entreprise et que ce canton puisse imposer le gain même lorsque le contribuable réalise une perte ou dispose des pertes reportées. Désormais, le droit d'imposition exclusif du for immobilier est limité par le principe de l'interdiction du traitement discriminatoire et ne peut plus s'exercer au détriment du contribuable et des autres cantons où des établissements stables sont situés. Dès lors que les immeubles d'exploitation font partie des actifs nécessaires à l'exploitation et contribuent au résultat de l'entreprise, il paraît objectivement justifié que le canton du lieu de situation tienne compte du résultat d'exploitation et, par conséquent, d'éventuelles pertes, voire de pertes reportées, pour déterminer le gain immobilier imposable dans son canton<sup>31</sup>.

28 DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 59.

29 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 106; DÄTWYLER, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, p. 100 - 104; PASCHOUD, Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, p. 620; PASCHOUD, L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, p. 142 s; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, p. 43; STUDER, Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, p. 92; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 21 n° 10, p. 289 s et les références citées.

30 ATF 131 I 249.

31 Cf. ATF 131 I 249 consid. 6.3, p. 261 s.

**Exemple 7: Répartition du gain immobilier d'un immeuble d'exploitation en cas de pertes d'exploitation – modification**

	Total	Canton S (siège)	Canton E (établissement stable)
Plus-value (attribution objective)	300 000		300 000
Gain comptable (par quote-parts)	100 000		
Perte reportée (bénéfice de l'exercice: 0)	-2 000 000		
Compensation de la plus-value	300 000		-300 000
Total	0	0	0

En application de cette modification jurisprudentielle, la répartition intercantonale de l'exemple 7 ci-dessus doit être modifiée comme suit:

La perte reportée après compensation du gain comptable se monte donc à CHF 1 900 000, tandis que la perte reportée après compensation de la plus-value conjoncturelle (ou proprement dite) et du gain comptable est de CHF 1 600 000.

**Bibliographie**

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd., Zürich 2002

DÄTWYLER ULRICH, Die Behandlung von Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht, thèse St-Gall 1968, Winterthur 1969

DE VRIES REILINGH DANIEL, La double imposition intercantonale, Berne 2005

HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, vol. 34, 4<sup>ème</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2000

LOCHER KURT/LOCHER PETER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 vol. (feuilles mobiles), Bâle

LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 2<sup>ème</sup> éd., Berne 2003

PASCHOUD JEAN-BLAISE, Commerce professionnel d'immeubles en droit fiscal intercantonal, l'EC 1985, p. 386 ss

- De quelques aspects du droit intercantonal, Archives 42 (1973/74), p. 128 ss
- Excédents de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, dans: Markus Reich/Martin Zweifel (éd.), Das schweizerische Steuerrecht, FS Ferdinand Zuppinger, Berne 1989, p. 611 ss

- L'imposition des immeubles et de leur rendement en droit fiscal intercantonal, thèse Lausanne, 1970
- La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, RDAF 1982, p. 1 ss
- L'imposition des immeubles de placement en droit fiscal intercantonal, Revue fiscale 1984, p. 532 ss et 583 ss
- Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit fiscal intercantonal, RDAF 1970, p. 285 ss

RYSER WALTER/ROLLI BERNARD, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2002

SCHÄRER BERNHARD F., Verlustrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht: Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot bei Aufwertungen und Sanierungen, thèse Zurich 1996, Zurich 1997

SCHENK PETER/WALTER PHILIP, Ausscheidungsverluste (fast) den Garaus gemacht, l'EC 2005, p. 617 ss

STUDER WALTER, Zur Fortentwicklung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes, Archives 38 (1969/70), p. 78 ss

ZUPPINGER FERDINAND, Zur Steuerausscheidung für Liegenschaften des Geschäftsvermögens im interkantonalen Verhältnis bei den direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen (Ertrag und Kapital), dans: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (éd.), Steuerrecht, FS Ernst Höhn, Berne/Stuttgart/Vienne 1995, p. 483 ss