
Coordination et simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux

Circulaire du 31 août 2001

1 Introduction

La loi du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux¹ a apporté diverses modifications à la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), modifications qui sont entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2001². Cette circulaire a pour but de commenter brièvement ces changements³.

2 Buts visés par la loi du 15 décembre 2000

La loi visait les quatre objectifs suivants :

21 Poser le principe de l'unité de la période fiscale

Selon le principe de l'unité de la période fiscale, une modification des fors d'imposition (transfert de domicile ou de siège, ouverture ou fermeture d'un for spécial d'imposition) n'a pas pour effet de fragmenter la période fiscale. Le pouvoir d'imposition des cantons intéressés

¹ FF 2000 5756

² La loi du 15 décembre 2000 a également modifié la LIFD (art. 215, al. 2) et la LIA (art. 30, al. 1 et 70b). Ces changements visaient notamment la coordination des législations fédérales et cantonales dans l'attribution de la compétence de procéder à la taxation des impôts directs.

³ Les modalités d'application des principes posés par la loi du 15 décembre 2000 sont détaillées et illustrées par des exemples dans les circulaires 17 et 18 de la Conférence suisse des impôts (CSI).

porte donc sur les éléments de la période fiscale entière. L'application de ce principe a pour avantages de permettre le dépôt d'une seule déclaration pour la période fiscale et d'éviter les difficultés de taxation liées à l'imposition de fragments de période fiscale. Par ailleurs, les modalités techniques de répartition intercantonale s'en trouvent simplifiées.

22 Coordonner les compétences de taxer les impôts directs des personnes physiques et des personnes morales

La compétence de procéder à la taxation de l'impôt fédéral direct et des impôts directs cantonaux de la même période fiscale doit en principe échoir à un seul canton. Cette règle sera aussi valable en cas de changement en Suisse, en cours de période fiscale, de l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel.

23 Faire remplir une seule déclaration pour les contribuables assujettis à l'impôt dans plusieurs cantons

Aux termes de l'art. 39, al. 2, LHID, le canton du domicile ou du siège d'un contribuable porte le contenu de la déclaration fiscale et sa taxation à la connaissance de l'autre canton s'il constate, sur la base des documents déposés, que le contribuable y est également assujetti à l'impôt. Cette disposition est la base d'une collaboration intercantonale qui vise à soustraire le contribuable assujetti à l'impôt dans plusieurs cantons à l'obligation de remplir à l'intention de chaque administration fiscale la formule de déclaration d'impôt du canton concerné. La déclaration d'impôt du canton du siège ou du domicile est également valable pour les autres cantons; ceux-ci seront en droit d'en demander une copie au contribuable, qui la joindra à la formule du canton concerné. Les effets de l'art. 39, al. 2, LHID pour les personnes assujetties à l'impôt dans plusieurs cantons sont précisées dans l'ordonnance du Conseil fédéral du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux⁴.

⁴ RO 2001 1058. Cf. À ce sujet la circulaire 16 de la CSI.

24 Lever des obstacles fiscaux à la mobilité des personnes

Afin de ne pas entraver fiscalement la mobilité des contribuables, les modifications des conditions de l'assujettissement en Suisse ne devraient pas soulever plus de problèmes d'ordre administratif qu'une modification de ces conditions à l'intérieur du canton (ou, pour l'impôt fédéral direct, à l'intérieur de la Suisse). Si le respect de la souveraineté fiscale des cantons ne permet pas une application intégrale de ce principe, il est en revanche possible de limiter au strict nécessaire les effets des modifications d'assujettissement dans les relations intercantionales. L'attribution du droit d'imposer toute la période fiscale en cours à un seul des cantons concernés par le transfert de domicile d'une personne physique constitue une solution adéquate et qui simplifie effectivement les relations intercantionales des contribuables et des administrations cantonales des contributions. Par ailleurs, la confirmation du principe du report intercantonal des pertes commerciales lève aussi un obstacle à la mobilité à l'intérieur de la Suisse.

3 Les mesures prises par le législateur concernant la LHID

31 Le report des pertes dans les rapports intercantonaux.

311 Obligation du report de pertes

Selon l'art. 10, al. 2, l'art. 25 al. 2 et l'art. 67, al. 1, LHID, la durée du report de pertes est désormais fixée de manière impérative par cette loi. Dans le système de la taxation bisannuelle *praenumerando*, ce report porte sur les pertes des trois périodes de calcul précédant la période de calcul. Dans le système de la taxation annuelle *postnumerando*, la période de report s'étend aux sept exercices précédant la période fiscale. Les cantons doivent ainsi s'en tenir à ces périodes de report sans pouvoir ni les diminuer ni les allonger. Ces dispositions sont applicables dès le 1^{er} janvier 2001.

312 Report de pertes dans les relations intercantionales

312.1 Personnes morales

Le déplacement du siège d'une personne morale d'un canton dans un autre n'autorise plus le canton du nouveau siège à ne pas prendre en compte les pertes subies avant le transfert de siège (art. 25, al. 4, LHID)..

Exemple :

La société X SA a son siège dans le canton A. Au cours des premiers exercices de son activité (de N à N+4), elle a subi des pertes. Elle transfère son siège dans le canton B au cours de l'exercice N+5, lui aussi déficitaire. Elle réalise des bénéfices dès l'exercice suivant. Le canton B ne pourra pas refuser la déduction des pertes des exercices N à N+5. La seule limite au report est celle qui est posée à l'art. 25, al. 2, LHID.

312.2 Personnes physiques

Les art. 10, al. 4, et 67, al. 2, LHID concernent le transfert intercantonal des pertes «en cas de changement de domicile au regard du droit fiscal ou de transfert du lieu d'exploitation d'une entreprise à l'intérieur de la Suisse ».

Exemple: *Transfert de domicile au regard du droit fiscal*

Une personne physique, domiciliée dans le canton A, exerce dans ce canton une activité indépendante. Cette personne transfère son domicile dans le canton B où elle exerce désormais son activité indépendante, devenue bénéficiaire. Elle pourra dans le canton B faire valoir le report des pertes subies dans le canton A.

Exemple: *For de l'exploitation et domicile au regard du droit fiscal*

Une personne physique, domiciliée au regard du droit fiscal dans le canton A, exerce une activité indépendante déficitaire dans le canton B, où elle est assujettie à l'impôt (for spécial de l'exploitation). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale, le canton du domicile doit prendre en charge les pertes commerciales. Si la personne physique transfère son domicile du canton A dans le canton C, ce dernier doit prendre en considération, dans le cadre du report des pertes, des pertes commerciales subies avant le transfert de domicile.

Exemple : *Transfert d'une entreprise individuelle d'un canton dans un autre.*

Une personne est domiciliée dans le canton A. Elle exerce une activité indépendante, déficitaire, dans le canton B. Elle transfère cette activité du canton B dans le canton C. Elle pourra, le cas échéant, faire valoir dans le canton C des pertes reportées subies dans le canton B et qui n'ont pas déjà été déduites dans les cantons B ou A.

312.3 Entrée en vigueur

Entré en vigueur au 1^{er} janvier 2001, l'art. 25, al. 4, LHID n'est pas applicable en cas de transfert de siège lors de la période fiscale 2000 ou antérieurement. Le report intercantonal des pertes est dans ce cas réglé par le droit cantonal applicable ainsi que par la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale. En revanche, si le transfert de siège a lieu en 2001, le report intercantonal des pertes peut être opéré en application de l'art. 25, al. 4, LHID.

Ni la loi, ni les ordonnances d'application ne traitent les questions de droit transitoire. La Conférence suisse des impôts fait à ce sujet les recommandations suivantes :

- a) La possibilité légale de report de pertes sur le plan intercantonal vise les contribuables qui, au cours de l'exercice commercial clos en 2001 ou ultérieurement, ont transféré à l'intérieur de la Suisse leur domicile au regard du droit fiscal, leur lieu de l'exploitation, leur siège ou leur administration effective.
- b) Dans le cas visés sous lettre a, le report de pertes concerne les pertes subies hors canton lors d'exercices antérieurs à celui du transfert de domicile ou de siège.
- c) Pour la durée du report de pertes, il convient de se baser sur les dispositions de la LHID dans leur teneur au 1^{er} janvier 2001.
- d) Il appartient au contribuable d'établir, sur la base des taxations effectuées par le canton de départ, le montant des pertes des périodes précédentes qui n'ont pas été compensées.
- e) La détermination du montant des pertes antérieures au transfert et dont le report est admis prend en compte la législation du canton de départ, notamment en ce qui concerne le traitement fiscal de gains immobiliers et la modification du système d'imposition dans le temps.

32 Modification de l'assujettissement des personnes morales

321 Transfert du siège ou de l'administration effective

L'art. 22 LHID sort ses effets dans les relations intercantionales⁵.

L'art. 22, al. 1, LHID prescrit qu'en cas de transfert du siège ou de l'administration effective d'un canton dans un autre au cours d'une période fiscale, la personne morale est assujettie à l'impôt dans ces cantons pour la période fiscale entière. Un tel transfert ne met donc plus fin à l'assujettissement de la société dans le canton de départ; il ne marque plus non plus le début de l'assujettissement dans le canton d'arrivée. La période fiscale au cours de laquelle le transfert a lieu n'est plus fragmentée, ce qui dispense la personne morale d'établir un bilan intermédiaire au moment du transfert. Pour la période fiscale concernée entière, la société est assujettie à l'impôt dans les deux cantons, qui devront alors se répartir les éléments imposables afin d'éviter une double imposition (art. 22, al. 3, LHID)

L'art. 22, al. 1, LHID se réfère au transfert du siège ou de l'administration effective, soit à un changement de l'assujettissement à raison du rattachement personnel. Si une entreprise transfère son administration effective dans un autre canton et maintient son siège dans le canton de départ, il faut examiner si ce siège constitue toujours le domicile principal, en se référant sur ce point à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale. Si le siège n'est pas de pure forme, la personne morale reste assujettie à l'impôt dans le canton du siège à raison du rattachement personnel; le lieu où s'exerce l'administration effective constitue un établissement stable. Dans le cas contraire, l'art. 22 al. 1, LHID est applicable au déplacement de l'administration effective. Enfin, si le siège de l'entreprise est à l'étranger, alors que l'administration effective de la personne morale se trouve en Suisse, le déplacement de cette administration d'un canton dans un autre tombe sous le coup de l'art. 22, al. 1, LHID.

L'art. 22, al. 1, deuxième phrase, LHID précise le rôle des cantons dans la procédure de taxation. L'autorité fiscale du canton du siège à la fin de la période est l'autorité de taxation au sens de l'art. 39, al. 2, LHID. Il lui appartient donc de porter à la connaissance de l'autre

⁵ Cf. Message du Conseil fédéral du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle Constitution fédérale, Commentaire de l'art. 118.

canton le contenu de la déclaration d'impôt et sa taxation. Les règles de répartition du droit fiscal intercantonal s'appliquent par analogie (art. 22, al. 3, LHID) à la répartition des éléments imposables entre les cantons ayant abrité successivement le siège de la personne morale.

S'il y a transfert du siège d'une entreprise d'un canton dans un autre au cours de la même période, le bénéfice global de la période est réparti entre les deux cantons. En règle générale, la répartition des éléments imposables sera effectuée proportionnellement au temps durant lequel la société avait effectivement son siège dans chacun des cantons intéressés. Une autre méthode de répartition peut toutefois être retenue si les circonstances le justifient. Tel sera le cas si le bénéfice comporte une recette extraordinaire réalisée à l'occasion du transfert de siège. De même, la méthode de répartition peut aussi tenir compte des modifications importantes de l'activité du nouveau siège liées à une restructuration de l'entreprise. On pourra également prendre en considération, dans ce cadre, la création d'un établissement stable dans le canton de départ simultanément au transfert de siège.

La diversité des situations justifie le renvoi aux principes et critères établis par le Tribunal fédéral dans une jurisprudence aujourd'hui plus que centenaire. L'application de ces règles jurisprudentielles est effectuée „par analogie“, puisque le Tribunal fédéral n'a pas eu jusqu'ici à se prononcer sur la répartition, entre plusieurs cantons de siège de l'entreprise, des éléments d'une seule et même période fiscale.

322 Modification de l'assujettissement en raison du rattachement économique

L'art. 22, al. 2, LHID traite des effets de la création, de la modification ou de la suppression d'un for spécial d'imposition dans les relations intercantionales. Un tel domicile fiscal peut être celui de l'établissement stable ou celui de l'immeuble de placement. Selon les règles jurisprudentielles applicables jusqu'ici, chaque modification de la cause de rattachement a pour effet une fragmentation de la période fiscale. La disposition nouvelle veut précisément l'éviter. Elle simplifie ainsi considérablement la tâche des entreprises intercantionales et facilite en outre les procédures de répartition entre les cantons. L'adoption de cette disposition est rendue possible par l'uniformisation en Suisse du système d'imposition dans le temps des personnes morales.

Exemple :

La société PC SA a pour but le commerce du matériel informatique. Elle a son siège dans le canton A. Au cours de la période fiscale N (année civile), elle procède à une refonte de son organisation. Elle ferme en avril le magasin de vente qu'elle avait ouvert dans le canton C. Elle déplace son siège du canton A dans le canton B au début du deuxième semestre. A la même date, elle ouvre une succursale dans le canton A. Trois mois plus tard, elle crée une succursale dans le canton D. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la société devrait établir un bilan intermédiaire début avril, début juillet et début octobre de l'année N. Cette jurisprudence n'est plus applicable; la fragmentation de la période fiscale est abandonnée. Les cantons A, B, C et D participent à l'imposition du bénéfice et du capital de la période fiscale N. Si la répartition du bénéfice se fait sur la base du chiffre d'affaires, le canton du siège de la société à la fin de la période établira, en collaboration avec la personne morale, les chiffres d'affaires des établissements stables des cantons C et D, celui de la succursale du canton A et les chiffres d'affaires des cantons A et B en tant que cantons de siège. Le préciput en faveur du siège peut être attribué aux cantons A et B.

L'art. 22, al. 3, LHID influe sur la méthode de répartition du capital imposable, effectuée selon les règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale, applicables par analogie (art. 22, al. 3, LHID). Selon l'art. 31, al. 4, LHID, le capital imposable est fixé sur la base de son état à la fin de la période de calcul. Cette règle sera applicable dans tous les cantons imposant une part du capital de l'entreprise intercantonale, même si, au cours d'une période fiscale, le rattachement de nature économique de l'entreprise à un canton a cessé d'exister (cf. art. 22, al. 2 et 3, LHID). Il sera tenu compte de la durée réduite d'un tel rattachement⁶.

33 Modification de l'assujettissement des personnes physiques

331 Modification de l'assujettissement à raison du rattachement personnel

La loi du 15 décembre 2000 a apporté de profonds changements aux règles légales et jurisprudentielles jusqu'ici applicables au début et à la fin de l'assujettissement en cas de transfert de domicile à l'intérieur de la Suisse. Ces changements concernent principalement les cantons

⁶ La circulaire 17 de la CSI développe plusieurs exemples d'application de l'art. 22, al. 3, LHID en cas de modification en cours de période fiscale d'un for secondaire ou spécial d'imposition.

connaissant le système de la taxation annuelle postnumerando. La LHID règle aussi le transfert de domicile entre cantons appliquant le système de la taxation bisannuelle praenumerando, alors que l'ordonnance du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, fondée sur l'art. 74 LHID, traite des effets d'un transfert de domicile entre cantons ayant des systèmes différents d'imposition dans le temps.

Le transfert de domicile est celui du domicile au sens de l'art. 3, al. 2, LHID. En l'absence d'un tel domicile en Suisse, les dispositions de la LHID s'appliquent aussi au transfert du lieu de séjour d'un canton dans un autre, ou en cas de déplacement du lieu de séjour à un nouveau domicile à l'intérieur de la Suisse.

331.1 Transfert de domicile entre cantons appliquant le système de la taxation annuelle postnumerando

Applicable dès le 1^{er} janvier 2001, l'art. 68, al. 1, LHID prescrit qu'en cas de transfert à l'intérieur de la Suisse du domicile au regard du droit fiscal, les conditions d'assujettissement à raison du rattachement personnel sont réalisées pour la période fiscale en cours dans le canton du domicile à la fin de cette période. Cette disposition réserve l'imposition des prestations en capital au sens de l'art. 11, al. 3, LHID dans le canton du domicile du bénéficiaire au moment de l'échéance (cf. ch. 332.1), ainsi que le cas particulier des personnes dont le salaire est soumis à une imposition à la source (cf. ch. 332.2).

En cas de transfert de domicile en cours d'année civile, seul le canton du domicile à la fin de l'année impose le contribuable pour la période fiscale entière. Le canton de l'ancien domicile ne peut donc assujettir cette personne à raison d'un rattachement personnel⁷.

Le fait que la personne physique ait eu dans un canton, durant une partie de l'année, son domicile au regard du droit fiscal, ne met pas obstacle à ce que cette personne soit imposable dans ce canton à raison d'un rattachement économique.

Dans sa jurisprudence relative à l'interdiction constitutionnelle de la double imposition, le Tribunal fédéral a parfois admis une pluralité de domiciles fiscaux créés par un rattachement

⁷ Cf. les exemples présentés dans la circulaire 18 de la CSI.

personnel. En cas de domicile alternant, le contribuable a un domicile au regard du droit fiscal dans deux cantons. L'art. 68 LHID ne met pas obstacle à une répartition intercantonale en raison d'un domicile alternant⁸. Le Tribunal fédéral également admis que les conjoints, imposés selon le principe de l'unité de la famille, peuvent avoir chacun son domicile⁹. Si l'un des conjoints transfère son domicile d'un canton dans un autre, l'art. 68 LHID s'appliquera en ce qui le concerne.

331.2 Transfert de domicile entre cantons appliquant le système de la taxation bisannuelle praenumerando

En cas de transfert de domicile entre cantons appliquant le système de la taxation annuelle praenumerando, la LHID (art. 15) maintient le principe d'une fin d'assujettissement à l'impôt dans le canton de départ, et d'un début d'assujettissement à l'impôt dans le canton d'arrivée. Dans ce dernier canton, l'imposition doit porter sur les revenus acquis après le transfert de domicile. L'exception à cette règle prévue par l'art. 15, al. 3, lettre a in fine, LHID pour les revenus de l'activité lucrative dépendante, a été en effet supprimée avec effet au 1^{er} janvier 2001.

331.3 Transfert de domicile entre cantons appliquant des systèmes différents d'imposition dans le temps

Cette question est réglée par l'ordonnance du Conseil fédéral d'application de la LHID dans les relations intercantionales, du 9 mars 2001. Un tel transfert doit être traité par les cantons de la même manière qu'un transfert de domicile entre la Suisse et l'étranger¹⁰.

⁸ Cf. Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, p. 52; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4e éd., p. 93.

⁹ Peter Locher, op. cit., p. 59; Höhn/Mäusli, op. cit., p. 137; Martin Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in Archives 68, 449 et 481.

¹⁰ Cf. la circulaire 16 de la CSI.

332 Cas particuliers

332.1 Imposition des prestations en capital au sens de l'art. 11, al. 3, LHID

Selon l'art. 68, al. 1, 2^e phrase, LHID, les prestations en capital au sens de l'art. 11, al. 3, LHID sont imposables dans le canton du domicile du contribuable au moment de leur échéance. Les prestations en capital sont celles qui proviennent des institutions de prévoyance (2^e et 3^e pilier A), les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé. En application de l'art. 11, al. 3, LHID, ces prestations doivent être imposées séparément; elles sont soumises à un impôt annuel entier. La situation de famille à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement est déterminante.

L'art. 68, al. 1, 2^e phrase, LHID est une disposition du titre septième de la LHID consacré à la taxation annuelle des personnes physiques. On peut toutefois admettre que la règle qu'il pose est aussi valable dans les cantons appliquant le système de la taxation bisannuelle *praenumerando* et qu'elle vaut aussi dans les relations entre cantons ayant des systèmes d'imposition dans le temps différents.

332.2 Transfert de domicile des personnes imposables selon les art. 32, 33 et 34, al. 2 LHID

L'art. 32 LHID vise les travailleurs étrangers qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont assujettis à un impôt perçu à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante. En cas de transfert de leur domicile ou de leur séjour à l'intérieur de la Suisse, ils sont imposés à la source par le canton de domicile ou de résidence à l'échéance des prestations imposables. Si, par la suite, ces mêmes prestations font l'objet d'une taxation ordinaire au sens de l'art. 38, al. 2, LHID, les retenues à la source restent acquises aux cantons qui les ont perçues. Dans le cadre de la taxation ordinaire, chaque canton exerce son droit d'imposition proportionnellement à la durée de l'assujettissement (art. 38, al. 4, LHID, applicable dès le 1^{er} janvier 2001)¹¹.

¹¹ Consulter à ce sujet la circulaire 14 de la CSI.

333 Transfert de domicile en cours de période fiscale et passage dans le canton de départ à la taxation annuelle postnumerando

En cas de transfert de domicile entre deux cantons appliquant le système de la taxation annuelle postnumerando, le canton compétent pour taxer la période fiscale entière est le canton de domicile à la fin de la période. Au début de cette période fiscale, le canton de l'ancien domicile peut avoir passé de la taxation bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando; cette hypothèse sera d'ailleurs réalisée dans la majorité des cantons en cas de transfert de domicile en 2001. En pareil cas, la personne physique reste imposable dans le canton de départ en raison des revenus extraordinaires au sens de l'art. 69 LHID réalisés durant la brèche de calcul; elle pourra également y faire valoir la déduction des charges extraordinaires si le canton de départ a opté pour la solution de l'art. 69, al. 4, lettre a, LHID.

Exemple :

Une personne physique, domiciliée dans le canton A au début de l'année 2001, transfère son domicile en juillet 2001 dans le canton B, canton appliquant le système de la taxation annuelle postnumerando. Pour la période fiscale 2001, cette personne est imposable dans le canton B. Le canton A a passé de la taxation bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando au 1^{er} janvier 2001. Il imposera la personne physique en raison des revenus extraordinaires des années 1999 et 2000. Les charges extraordinaires de ces mêmes années seront déduites du revenu imposable 1999/2000 si le canton A a opté pour la solution prévue à l'art. 69, al. 4, lettre a, LHID.

334 Modification de l'assujettissement à raison d'un rattachement économique

334.1 Dans les relations entre cantons ayant le système de la taxation annuelle postnumerando

L'art. 68, al. 2, LHID traite des modifications, en cours de période fiscale, de l'assujettissement résultant d'un rattachement économique hors du canton de domicile. Cette disposition, applicable dans les relations intercantionales dès le 1^{er} janvier 2001, exclut la fragmentation de la période fiscale en cas de création, de modification ou de suppression d'un for spécial ou secondaire.

Exemple :

Domicilié dans le canton A, une personne physique achète en février de l'année N un chalet en construction situé dans le canton B. Le permis d'habiter est délivré en automne de l'année N. En novembre de cette même année, la personne physique donne cet immeuble à un proche parent, domicilié dans le canton C. Aucune fragmentation de la période fiscale ne sera effectuée lors des diverses modifications de l'assujettissement en raison de l'immeuble (achat de l'immeuble, délivrance du permis d'habiter, donation). La personne physique domiciliée dans le canton A sera imposée pour la période N par ce canton, qui effectuera une répartition intercantonale en faveur du canton B. Le proche parent est imposé par le canton C pour la période fiscale N, avec répartition en faveur du canton B. Dans le canton B, chacun des contribuables intéressés n'est imposé que pour le revenu immobilier qu'il a lui-même réalisé.

L'art. 68, al. 2, LHID vaut également en cas de modification concernant un établissement stable hors du canton du domicile général.

Exemple :

Une personne physique domiciliée dans le canton A exerce une activité indépendante en raison individuelle. Le siège de l'entreprise se trouve dans le canton A. Au cours de l'année N, un établissement stable a été ouvert dans le canton B, et l'établissement stable sis dans le canton C a été transféré dans le canton D. Ces diverses modifications de l'assujettissement à raison du rattachement économique ne provoquent pas une fragmentation de la période fiscale. Pour la période fiscale N, le canton A répartira le bénéfice net de l'entreprise entre les cantons A (siège), B, C et D (établissements stables).

Lorsque le rattachement économique dans un canton a une durée inférieure à celle de la période fiscale, le principe posé par l'art. 66, al. 4, LHID (imposition de la fortune proportionnelle à la durée du rattachement) sera réalisé non par la réduction du montant de l'impôt, mais par celle de la valeur des éléments de fortune attribués au for du rattachement économique (cf. art. 68, al. 2, deuxième phrase, LHID). Cette règle particulière assure une répartition équitable des intérêts passifs entre les cantons¹².

¹² Cf. la circulaire 18 de la CSI.

Dans le canton du domicile fiscal spécial créé par le rattachement de nature économique, l'assujettissement à l'impôt s'étend à la période fiscale entière. C'est de ce fait la durée de l'assujettissement au domicile général qui est déterminante pour la conversion éventuelle de revenus périodiques.

Exemple :

La personne physique prend domicile en Suisse, dans le canton A, au début du deuxième trimestre de l'année N. Quelques mois plus tard, début octobre, elle acquiert une résidence secondaire dans le canton B. Le canton A entreprendra la taxation pour la période fiscale N (assujettissement d'une durée inférieure à l'année, du 1.4 au 31.12 de l'année N). Le canton A procède à une répartition en faveur du canton B. Celui-ci taxe le revenu immobilier pour une période fiscale dont la durée est fixée en fonction de la durée de l'assujettissement à raison du rattachement personne.

334.2 Dans les relations entre cantons appliquant le système de la taxation bisannuelle praenumerando

Les effets d'une modification du rattachement économique hors du canton de domicile sont réglés par la LHID, par le droit cantonal ainsi que par les règles du droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale. Il faut rappeler qu'aux termes de l'art. 17, lettre d, LHID, le revenu et la fortune font l'objet d'une taxation intermédiaire en cas de modification des bases de répartition intercantonale ou internationale.

334.3 Dans les relations entre cantons ayant des systèmes d'imposition dans le temps différents

L'application de la règle posée à l'art. 68, al.2, 2^e phrase, LHID dans le canton appliquant le système postnumerando peut conduire parfois à une divergence entre cantons sur la détermination des pourcentages de répartition des dettes et des intérêts passifs¹³. En pareil cas, il

¹³ En cas d'assujettissement d'une durée inférieure à l'année fiscale, le canton appliquant le système praenumerando effectue la répartition en prenant les valeurs entières des actifs (puis calcule l'impôt prorata temporis), alors que le canton suivant le système postnumerando procède à une réduction de la valeur des actifs proportionnelle à la durée de l'assujettissement.

convient de donner la priorité à l'art. 68, al. 2, 2^e phrase, LHID pour la détermination des parts des dettes et des intérêts mises à charge des cantons.

4 Entrée en vigueur

La loi du 15 décembre 2000 est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2001. Elle concerne donc, tout comme cette circulaire, les taxations des périodes fiscales 2001 et suivantes.

1	INTRODUCTION	1
2	BUTS VISÉS PAR LA LOI DU 15 DÉCEMBRE 2000	1
21	Poser le principe de l'unité de la période fiscale	1
22	Coordonner les compétences de taxer les impôts directs des personnes physiques et des personnes morales	2
23	Faire remplir une seule déclaration pour les contribuables assujettis à l'impôt dans plusieurs cantons	2
24	Lever des obstacles fiscaux à la mobilité des personnes	3
3	LES MESURES PRISES PAR LE LÉGISLATEUR CONCERNANT LA LHID	3
31	LE REPORT DES PERTES DANS LES RAPPORTS INTERCANTONAUX.	3
311	Obligation du report de pertes	3
312	Report de pertes dans les relations intercantionales	3
312.1	Personnes morales	3
312.2	Personnes physiques	4
312.3	Entrée en vigueur	5
32	Modification de l'assujettissement des personnes morales	6
321	Transfert du siège ou de l'administration effective	6
322	Modification de l'assujettissement en raison du rattachement économique	7
33	Modification de l'assujettissement des personnes physiques	8
331	Modification de l'assujettissement à raison du rattachement personnel	8
331.1	Transfert de domicile entre cantons appliquant le système de la taxation annuelle postnumerando	9
331.2	Transfert de domicile entre cantons appliquant le système de la taxation bisannuelle praenumerando	10

331.3	Transfert de domicile entre cantons appliquant des systèmes différents d'imposition dans le temps	10
332	Cas particuliers	11
332.1	Imposition des prestations en capital au sens de l'art. 11, al. 3, LHID	11
332.2	Transfert de domicile des personnes imposables selon les art. 32, 33 et 34, al. 2 LHID	11
333	Transfert de domicile en cours de période fiscale et passage dans le canton de départ à la taxation annuelle postnumerando	12
334	Modification de l'assujettissement à raison d'un rattachement économique	12
334.1	Dans les relations entre cantons ayant le système de la taxation annuelle postnumerando	12
334.2	Dans les relations entre cantons appliquant le système de la taxation bisannuelle praenumerando	14
334.3	Dans les relations entre cantons ayant des systèmes d'imposition dans le temps différents	14
4	ENTRÉE EN VIGUEUR	15