
Répartition intercantonale dans les sociétés de leasing immobilier (SLI)

Circulaire du Comité du 18 mars 1994

A. Définition de la société de leasing immobilier (SLI)

La SLI donne au preneur du leasing le droit exclusif d'usage d'un immeuble commercial ou industriel, contre paiement d'une redevance de leasing. L'immeuble acquis par la SLI reste sa propriété. Au terme du contrat de leasing, qui dure généralement de 10 à 20 ans, la SLI remet l'immeuble au preneur de leasing contre paiement du solde du prix de vente ou, autre solution, décide avec le preneur du leasing d'une reconduction dudit contrat. La pratique dite du "sale and lease back" existe également en matière immobilière. La redevance de leasing est en général une annuité fixe qui se compose de plusieurs éléments, principalement d'intérêts et d'amortissements.

Le traitement fiscal du leasing immobilier est réglé dans la circulaire 2.41 de la Conférence suisse des impôts du 6 février 1980 (publiée dans HEINZ MASSHARDT, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2. Aufl., Zurich 1985, Art. 22, Note 54; voir également PETER SPORI, *Steuerrechtliche Aspekte des Leasing von Investitionsgutern*, Archives 53, p. 401 ss, en particulier p. 419 ss; DANIELLE YERSIN, *Aspects fiscaux du "leasing" financier*, Archives 54, p. 256). Dans la mesure où la SLI met à disposition du preneur de leasing un immeuble à vocation commerciale ou industrielle (bien d'investissement), son activité économique s'apparente à celle d'une société financière.

B. Pratique actuelle pour la Repartition intercantonale

1. Généralités

Jusqu'à présent, les immeubles grevés d'un leasing par une SLI étaient considérés comme des *immeubles servant de placement de capitaux*, propriété de la SLI et fixant un for fiscal spécial au lieu de situation de l'immeuble. En matière d'imposition intercantonale d'immeubles de placement, la jurisprudence du Tribunal fédéral opère une distinction entre les entreprises qui ont des établissements stables hors canton et celles qui n'en n'ont pas (ERNST HÖHN, *Interkantonales Steuerrecht*, 3. Aufl., Bern/Stuttgart, Wien 1993, § 28, Note 1 ss). Quant à la question spécifique de la répartition intercantonale pour la SLI, le Tribunal fédéral ne s'est pas encore déterminé à ce jour.

2. SLI sans établissements stables

a) Répartition du capital

Les immeubles servant de placements de capitaux créent au lieu de situation de l'immeuble un for fiscal spécial; les actifs mobiles, pour autant que la SLI dispose de tels biens (société de leasing mixte) sont par contre attribués au for fiscal principal. Les dettes sont réparties proportionnellement aux actifs (ERNST HÖHN, *op. cit.*, § 28, Note 16 f).

b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les revenus bruts ainsi que les frais d'acquisition (y compris les amortissements) sont attribués au canton du lieu de situation de l'immeuble, en vertu de la méthode dite *directe*. Les frais d'administration de tiers, qui ne peuvent pas être attribués à un immeuble en particulier, sont répartis entre les cantons de situation des immeubles, proportionnellement aux revenus bruts de ces immeubles. Pour ses propres frais d'administration, la SLI a droit à une déduction limitée à 5 % du revenu brut. Les intérêts passifs sont répartis en fonction des actifs (ERNST HÖHN, *op. cit.*, § 28, Note 20).

Les éventuels bénéfices résultant de ventes (frais de plus-value et reprise d'amortissements) sont attribués au canton du lieu de situation de l'immeuble aliéné selon la méthode directe. Cela signifie que tant le bénéfice comptable (amortissements récupérés) que le gain de plus-

value relèvent de la souveraineté fiscale du canton du lieu de situation de l'immeuble (ERNST HÖHN, op. cit., § 28, Note 28).

Exemple 1:

La société SLI X-SA a son siège dans le canton S et exerce depuis quelque temps une activité de leasing dans les cantons de S, L et G (L et G sont exclusivement cantons de situation d'immeubles de placement).

	Total	S	L	G
Actifs				
Immeubles		1000	600	400
	2000	1000	600	400
Quotes-parts du capital	100 %	50 %	30 %	20 %
Revenus				
Revenus bruts du leasing		1200	500	300
	2000	1200	500	300
	(100 %)	(60 %)	(25 %)	(15 %)
Amortissements	500	350	100	50
Frais administratifs	100	60	25	15
Intérêts passifs	800	400	240	160
	1400	810	365	225
Bénéfice (avant impôts)	600	390	135	75
	(100 %)	(65 %)	(22.5 %)	(12.5 %)

3. Les SLI en tant qu'entreprises intercantionales

S'agissant d'entreprises intercantionales, c'est dans le cadre de la répartition, par quotes, du capital et du bénéfice de l'entreprise qu'il faut tenir compte de l'existence d'immeubles de placement dans les cantons de siège et des établissements stables.

C. Problématique liée à la méthode de répartition actuelle

Le principal problème de la méthode actuelle de répartition pour les sociétés possédant des immeubles de placement, pratique confirmée par le Tribunal fédéral, réside dans le fait que les can-

tons de situation d'immeubles peuvent imposer le revenu net (revenu de leasing net), qui leur est attribué après déduction des frais relatifs à l'immeuble et des intérêts passifs, sans devoir tenir compte des pertes réalisées dans d'autres cantons. Avec cette pratique, les SLI sont imposables sur un montant plus élevé que le bénéfice net de l'entreprise, lorsque les dépenses à charge du canton du siège (pour les SLI presque exclusivement le canton de Zurich), ou des cantons dans lesquels se trouve un établissement stable, dépassent les recettes brutes attribuées à ces cantons (ERNST HÖHN, op. cit., § 28, Note 27). De plus, les cantons de siège et d'établissements stables seraient défavorisés par rapport aux cantons de situation d'immeubles, puisque les premiers sont seuls à assumer les pertes. La jurisprudence en matière de répartition exclut la compensation des pertes dans les cantons de situation d'immeubles. La sur-imposition résultant de l'exclusion de la compensation des pertes dans le canton de situation de l'immeuble est appelée "perte de répartition" (Archives 27, p. 408). Cette "perte de répartition", dont certains soutiennent qu'elle est contraire au principe de l'interdiction de la discrimination en matière intercantonale (Art. 46, al. 2 Cst. féd.), et à celui de l'imposition selon la capacité contributive, est néanmoins admise par le Tribunal fédéral, sur la base du principe de la territorialité en matière de répartitions intercantionales (ATF 93 I 241 ss). Cette pratique est vivement critiquée par la doctrine (cf. ERNST HÖHN, op. cit., § 28, Notes 27 ss).

Le problème lié aux "pertes de répartition" et à la sur-imposition des SLI est renforcé par le système d'attribution proportionnelle des intérêts passifs, dans la mesure où les quotes-parts d'intérêts de redevances de leasing diminuent avec le temps, alors que les quotes-parts d'amortissement, à l'inverse, augmentent. L'attribution proportionnelle des intérêts passifs ne tient compte que partiellement de ces éléments, puisqu'elle est, à chaque fois, basée sur les éléments d'une seule année de calcul. De ce fait, dans le cadre de la répartition, les cantons du siège ou de l'établissement stable supportent souvent, au début, une perte du fait de l'immeuble situé dans un autre canton, alors qu'à la fin de la durée du leasing, le canton de situation de l'immeuble imposera un revenu de leasing net, puisque les pertes ne sont pas prises en considération. En outre, les "pertes de répartition" sont favorisées par les particularités du contrat de leasing, déjà mentionnés, qui font que les amortissements élevés au début diminuent au fil des années.

Exemple 2: Perte de répartition

La société X-S.A. exerce depuis peu une activité dans d'autres cantons. Cela signifie que les amortissements et les intérêts passifs diminuent considérablement le bénéfice net de la SLI.

	Total	S	L	G
Actifs				
Immeubles		1000	600	400
	2000	1000	600	400
Quotes-parts du capital	100 %	50 %	30 %	20 %
Revenus				
Revenus bruts du leasing		700	560	140
	1400	700	560	140
	(100 %)	(50 %)	(40 %)	(10 %)
Amortissement	600	275	185	140
Frais administratifs	70	35	28	7
Intérêts passifs	650	325	195	130
	1320	635	408	277
Bénéfice (avant impôts)	+ 80	+ 65	+ 152	- 137
Perte attribuée à S		- 137		+ 137
		- 72	+ 152	0

Dans cet exemple, il résulte une perte de répartition de 72, parce que le canton L peut imposer 152, bien que le résultat total de la SLI n'indique qu'un bénéfice avant impôt de 80.

D. Nouvelle pratique en matière de répartition pour les SLI

1. Répartition du capital

La pratique actuelle n'est pas modifiée.

2. Répartition du bénéfice

Afin de tenir compte du problème lié à la répartition du bénéfice des SLI, le système suivant est proposé aux cantons concernés par cette question:

Le but de la nouvelle méthode de répartition est d'éviter les "pertes de répartition", en attribuant le bénéfice net calculé selon chaque droit cantonal aux cantons de siège, d'établissements stables et de lieux de situation d'immeubles, sur la base de quotes-parts. S'agissant des immeubles de placement, il est ainsi renoncé à l'application du principe de l'imposition exclusive au for de situation des biens immobiliers. Ainsi, à l'avenir, les cantons concernés ne pourront pas imposer au total plus de 100 % du bénéfice net. Le bénéfice réalisé par l'entreprise sera réparti sur la base des re-

venus de leasing bruts. Les SLI ne peuvent pas, en tant que sociétés financières, être assimilées à des sociétés d'exploitation; il faut donc renoncer à attribuer un préciput au canton de siège.

Il convient cependant d'exclure de la répartition par quotes-parts le bénéfice résultant de la plus-value conjoncturelle, en cas de vente ou d'augmentation de la valeur d'un immeuble. Ce bénéfice reste exclusivement soumis, comme auparavant, à la souveraineté fiscale du canton du lieu de situation de l'immeuble. Les bénéfices comptables, par contre, font l'objet de la répartition par quotes-parts.

Exemple 3:

(exemple 2 selon la nouvelle méthode de répartition par quotes-parts)

	Total	S	L	G
Actifs				
Immeubles		1000	600	400
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	2000	1000	600	400
Quotes-parts	100 %	50 %	30 %	20 %
Revenus				
Revenus bruts du leasing		700	560	140
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	1400	700	560	140
	(100 %)	(50 %)	(40 %)	(10 %)
Amortissements	600			
Frais administratifs	70			
Inérêts passifs	650			
	1320			
Bénéfice (avant impôts)	+ 80	+ 40	+ 32	+ 8
	(100 %)	(50 %)	(40 %)	(10 %)

Pour les sociétés qui ont une activité aussi bien de leasing mobilier que de leasing immobilier (sociétés de leasing mixtes), il convient de distinguer entre revenus du leasing immobilier (A) et revenus du leasing mobilier (B). Pour déterminer les quotes-parts A et B, il faudra tenir compte d'un abattement de 25 % sur le leasing mobilier, après déduction des amortissements, cela en raison des durées et des conditions d'intérêt qui sont différentes selon le type de leasing.

Le bénéfice net calculé pour l'ensemble de la société sera réparti en fonction des quotes-parts A et B, puis attribué aux cantons de siège, respectivement de l'établissement stable ou du lieu de situation de l'immeuble au pro rata des revenus de leasing bruts.

Exemple 4:

(répartition selon la nouvelle méthode pour sociétés de leasing mixte)

	Total	S	L	G
Revenus	2400			
Revenus bruts immobiliers (A)	1400	700	560	140
	(100 %)	(50 %)	(40 %)	(10 %)
./. Amortissements	600			
Intérêts	800			
Revenus bruts mobiliers (B)	1000	800	150	50
	(100 %)	(80 %)	(15 %)	(5 %)
Amortissements	400			
Intérêts	600			
Quotes-parts	Total	leasing immobilier(A)		leasing mobilier(B)
Sans abattement	1400	800		600
				./. 150 (25%)
Avec abattement	1250	800		450
	(100 %)	(64 %)		(36 %)
Calcul du revenu net de l'entreprise				
Revenus bruts A et B		2400		
./. Amortissements		1000		
./. Frais administratifs		120		
./. Intérêts passifs		<u>1080</u>		
Total des frais		2200		
Bénéfice total (avant impôts)		200		
	Total	S	L	G
Bénéfice total	200			
Bénéfice A	128 (64 %)	64	51,2	12,8
	(100 %)	(50 %)	(40 %)	(10 %)
Bénéfice B	72 (36 %)	57,6	10,8	3,6
	(100 %)	(80 %)	(15 %)	(5 %)
Total	200	121.6	62	16.4
	(100 %)	(60,8 %)	(31 %)	(8,2 %)

E. Application

Il est conseillé aux cantons d'utiliser la méthode de répartition décrite sous lettre D ci-dessus, ceci pour toutes les taxations qui ne seraient pas encore définitives et ayant comme base de calcul les exercices comptables dès l'année 1989.