

**Répartitions intercantionales**  
**en cas de modification de l'assujettissement en cours de période fiscale**  
**dans le système de la taxation annuelle postnumerando**  
**(personnes morales)**

**Circulaire du 27 novembre 2001**

## **1 Généralités**

Cette circulaire aborde diverses questions relatives aux répartitions intercantionales des éléments imposables des personnes morales dans un système de taxation annuelle postnumerando. Elle explicite les conditions d'application de l'art. 22 LHID, dans sa teneur valable dès le 1er janvier 2001. Elle prend en compte les règles de conflit établies par le Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, et considère donc comme étant applicables les principes suivants:

- L'entreprise intercantonale est celle qui a des relations avec plusieurs cantons en raison de l'implantation, sur leur territoire, de son siège, de son administration effective ou d'un établissement stable.
- L'entreprise intercantonale doit être considérée comme un tout ; chaque canton ne peut imposer qu'une quote-part des éléments imposables, capital et bénéfice, la somme des quotes-parts ne devant pas être supérieure à 100.
- Les méthodes de détermination des quotes-parts sont celles qui ont été établies par le Tribunal fédéral et qui sont basées soit sur les comptes distincts du siège et des établissements stables (méthode directe), soit sur le chiffre d'affaires, les facteurs de production ou sur d'autres critères (méthodes indirectes).

- Pour la détermination des quotes-parts relatives à la répartition du bénéfice, sont déterminantes les données de la période de calcul. Pour les personnes morales, et dans le système d'imposition postnuméro, la période de calcul correspond à l'exercice commercial et à la période fiscale.
- Il n'y a pas établissement stable dans un canton lorsqu'une personne morale y est assujettie à l'impôt uniquement en raison de la détention d'un immeuble de placement.

## 2 L'article 22 LHID

L'art. 22 LHID a, dès le 1er janvier 2001, la teneur suivante :

### *Modification de l'assujettissement*

<sup>1</sup> *En cas de transfert du siège ou de l'administration effective d'un canton à un autre au cours d'une période fiscale, la personne morale est assujettie à l'impôt dans ces cantons pour la période fiscale entière. L'autorité de taxation au sens de l'art. 39, al. 2, est celle du canton du siège ou de l'administration effective à la fin de la période fiscale.*

<sup>2</sup> *L'assujettissement à raison du rattachement économique, fondé sur l'art. 21, al. 1, dans un autre canton que celui du siège ou de l'administration effective, s'étend à la période fiscale entière, même s'il est créé, modifié ou supprimé au cours de celle-ci.*

<sup>3</sup> *Le bénéfice et le capital sont répartis entre les cantons concernés conformément aux règles du droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale, applicables par analogie.*

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition et valable jusqu'à fin 2000, une modification du rattachement personnel ou économique entraîne une modification de l'assujettissement. C'est pourquoi l'entreprise doit établir en principe un bilan intermédiaire lors de chaque changement. L'art. 22, al. 1 et 2, LHID modifie dès 2001 ces règles du droit fiscal intercantonal. La fragmentation de la période fiscale est abandonnée au profit de l'unité de cette période, et le début et la fin de l'assujettissement dans un canton ne coïncident plus avec le début et la fin du rattachement personnel ou économique dans ce canton. C'est pour ce motif que les règles du droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale doivent être adaptées à la

situation juridique nouvelle créée par l'art. 22 LHID et qu'elles sont donc applicables «par analogie».

### **3 Les effets du transfert du siège ou de l'administration effective en cours de période fiscale**

#### **31 Principes**

Le transfert du siège ou de l'administration effective de la personne morale à l'intérieur de la Suisse n'a pas pour effet de fragmenter la période fiscale au cours de laquelle ce transfert se produit. Le principe de l'unité de la période fiscale est ainsi maintenu. La personne morale est assujettie à l'impôt dans les cantons concernés pour la période fiscale entière.

En cas de transfert de siège ou de l'administration effective en cours de période fiscale, le canton du siège à la fin de la période fiscale assume les tâches confiées par l'art. 39, al. 2, LHID au canton du domicile en cas d'assujettissement à l'impôt dans plusieurs cantons.

Dans le système postnumerando, l'impôt sur le capital est calculé sur la base du capital existant à la fin de la période fiscale (cf. art. 31, al. 4, LHID). Par ailleurs, l'impôt sur le capital sera perçu pro rata temporis si la durée de la période fiscale est inférieure ou supérieure à une année.

En application du principe de l'unité de la période fiscale, le bénéfice de la période au cours de laquelle le transfert a lieu n'est pas fragmenté, mais forme un tout. Le canton de départ et le canton d'arrivée imposent chacun une quote-part du bénéfice global de la période fiscale. Cette quote-part est fixée compte tenu des circonstances et de la nature de l'entreprise. En règle générale et par souci de simplification, la répartition peut se faire en fonction de la durée du rattachement personnel de l'entreprise dans chacun des cantons durant la période fiscale prise en considération. Le cas échéant, on tiendra compte dans le cadre de la répartition du produit global net de la période fiscale de la réalisation, liée au transfert, de produits ou de pertes extraordinaires.

## 32 Exemples

### Exemple 1 : Transfert de siège

L'entreprise X SA a son siège dans le canton A. L'exercice commercial annuel se boucle au 30 juin. Au 1er janvier de l'année 2002, l'entreprise transfère son siège dans le canton B, où l'activité antérieure se poursuit sans changement notable. Le bénéfice global net imposable de l'exercice 2001/2002 (période fiscale 2002) est, selon la législation du canton A, de 58'000 francs et, selon la législation du canton B, de 60'000 francs. Le capital global net imposable pour la période fiscale 2002 est de 180'000 francs selon la législation du canton A, de 200'000 francs selon la législation du canton B.

#### *Canton A : Période fiscale 2002 ( du 1.7.2001 au 30.6.2002)*

Bénéfice global net	58'000
Bénéfice net imposable (58'000 : 360 x 180)	29'000
Capital total	180'000
Capital imposable (180'000 : 360 x 180)	90'000

#### *Canton B : période fiscale 2002 ( du 1.7.2001 au 30.6. 2002)*

Bénéfice global net	60'000
Bénéfice net imposable (60'000 : 360 x 180)	30'000
Capital total	200'000
Capital imposable (200'000 : 360 x 180)	100'000

### Exemple 2 : Prise en considération de produits extraordinaires

L'entreprise X SA a son siège dans le canton A. L'exercice commercial annuel se boucle au 30 juin. Au 1er janvier de l'année 2002, l'entreprise transfère son siège dans le canton B. Dans ce canton, l'activité antérieure se poursuit sans changement notable. Le bénéfice global net imposable de l'exercice 2001/2002 (période fiscale 2002) est, selon la législation du canton A, de 58'000 francs et, selon la législation du canton B, de 60'000 francs. Ce bénéfice inclut un produit extraordinaire de

30'000 francs provenant de la vente d'actifs mobiliers au moment du transfert de siège. Ce gain extraordinaire fait l'objet d'une attribution prioritaire au canton A dans le cadre de la répartition par quotes-parts du bénéfice global net de la période fiscale.

***Canton A : Période fiscale 2002 (du 1.7.2001 au 30.6.2002)***

Bénéfice global net	58'000
Bénéfice net imposable : $30'000 + [(58'000 - 30'000) : 360 \times 180]$	44'000

***Canton B : période fiscale 2002 ( du 1.7.2001 au 30.6. 2002)***

Bénéfice global net	60'000
Bénéfice net imposable : $(60'000 - 30'000) : 360 \times 180$	15'000

**Exemple 3 : Prise en considération d'une perte extraordinaire**

L'entreprise X SA a son siège dans le canton A. L'exercice commercial annuel se boucle au 30 juin. Au 1er janvier de l'année 2002, l'entreprise transfère son siège dans le canton B. Dans ce canton, l'activité antérieure se poursuit sans changement notable. Le bénéfice global net de l'exercice 2001/2002 (période fiscale 2002) est, selon la législation du canton A, de 58'000 francs et, selon la législation du canton B, de 60'000 francs. La société a subi une perte de 40'000 lors de la réalisation d'actifs mobiliers directement liée au transfert de siège. Cette perte extraordinaire peut faire l'objet d'une attribution prioritaire au canton A dans le cadre de la répartition par quotes-parts du bénéfice global net de la période fiscale.

***Canton A : Période fiscale 2002 ( du 1.7.2001 au 30.6.2002)***

Bénéfice global net	58'000
Bénéfice net imposable : $[(58'000 + 40'000) / 360 \times 180] - 40'000$	9'000

***Canton B : période fiscale 2002 (du 1.7.2001 au 30.6. 2002)***

Bénéfice global net	60'000
Bénéfice net imposable : $(60'000 + 40'000) / 360 \times 180$	50'000

## **4 Les effets d'une modification d'un rattachement économique en cours de période fiscale**

### **41 Généralités**

L'assujettissement à raison d'un rattachement économique, au sens de l'art. 21, al. 1, LHID (établissement stable ou immeuble de placement) dans un autre canton que le canton du siège ou de l'administration effective, vaut pour toute la période fiscale même si la durée du rattachement est inférieure à celle de cette période. La création, la modification ou la suppression d'un rattachement économique en cours de période fiscale n'a pas pour effet de fragmenter cette période. Le principe de l'unité de la période fiscale est applicable tant dans le canton du siège que dans celui du rattachement économique. Dans le message du 24 mai 2000 (FF 2000 3587) sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, qui concernait notamment la modification de l'art. 22 LHID, il est précisé qu'en cas de modification du rattachement de nature économique en cours de période fiscale, « il sera tenu compte de la durée réduite d'un tel rattachement par une réduction appropriée de la quote-part du capital attribuée au canton du for secondaire ». En règle générale, cette correction est effectuée au profit ou à la charge du canton du siège. Il s'agit d'une mesure de simplification qui fait abstraction des conditions exactes de financement de la modification du rattachement économique.

### **42 Ouverture d'un établissement stable en cours de période**

#### **421 Principes**

Le canton du siège et le canton de l'établissement stable se basent sur l'état du capital à la fin de la période fiscale. L'ouverture de l'établissement stable ne donne pas lieu à l'établissement d'un bilan intermédiaire. L'assujettissement à l'impôt vaut pour la période fiscale entière dans le canton du siège et dans celui de l'établissement stable. Il convient toutefois de tenir compte de la durée réduite du rattachement au for secondaire de l'établissement stable.

---

Le bénéfice global de l'entreprise de la période fiscale au cours de laquelle l'établissement stable a été ouvert est réparti entre les cantons concernés (siège et établissement stable), selon une méthode de répartition directe ou indirecte.

En vue de l'ouverture d'un nouvel établissement stable, l'entreprise intercantonale peut réaliser certains actifs attribués au canton du siège ou à un canton d'établissement stable. En règle générale, le produit de la réalisation d'actifs mobiliers fait partie du bénéfice global de la période fiscale réparti par quotes-parts entre tous les cantons, y compris le canton du nouvel établissement stable. Exceptionnellement, on tiendra compte dans le cadre de la répartition du produit global net de la période fiscale de la réalisation, liée à l'ouverture d'un établissement stable, de produits ou de pertes extraordinaires. Si les actifs aliénés sont immobiliers, les règles du droit intercantonal concernant l'attribution du droit d'imposer le produit de leur réalisation sont alors applicables.

#### 422 Exemple

<b>Exemple 4 Ouverture d'un établissement stable</b>
--

L'entreprise X SA a son siège dans le canton A et un établissement stable dans le canton B. Elle clôt ses comptes à la fin de l'année civile. Au 1er juillet 2002, l'entreprise ouvre un établissement stable dans le canton C. A la fin de la période fiscale 2002 (du 1.1.2002 au 31.12.2002), les actifs sont répartis entre les cantons A, B et C à raison de 45 %, 35 % et 20 %. Le capital imposable est de 140'000 francs. Le bénéfice net global, tel qu'il ressort du compte de profits et pertes, est de 150'000 francs. Il est réparti entre les cantons en fonction du chiffre d'affaires, après attribution d'un préciput de 20% en faveur du canton du siège. Pour l'exercice 2002, les pourcentages de chiffres d'affaires réalisés dans les cantons A, B et C sont respectivement de 60%, 30% et 10%.

<b>Répartition du capital</b>	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Capital imposable au 31.12.2001	140'000	63'000	49'000	28'000
Réparti selon les quotes-parts (45/35/20%)				
Correction concernant le canton C liée à l'ouverture de l'établissement stable :				
(28'000 : 360 x 180) en faveur du canton A		14'000		(14'000)
Capital imposable	140'000	77'000	49'000	14'000

Pour l'imposition du capital, la correction opérée en raison de l'ouverture de l'établissement stable C se fait en faveur du canton du siège. Par mesure de simplification, on renonce donc à rechercher comment la création de l'établissement nouveau a été financée (transfert d'actifs du siège ou d'un autre établissement stable, financement par des fonds propres ou par des fonds empruntés, etc).

<b>Répartition du bénéfice</b>	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Quotes-parts selon chiffre d'affaires	100%	60%	30%	10%
Bénéfice global net : 150'000				
Attribution du préciput de 20% : (30'000)		30'000		
Solde, à répartir selon les quotes-parts : 120'000		72'000	36'000	12'000
Bénéfice imposable	150'000	102'000	36'000	12'000

### 43 Fermeture d'un établissement stable en cours de période fiscale

#### 431 Principes

Le canton de fermeture de l'établissement stable ne figure pas au nombre des cantons avec lesquels l'entreprise a un rattachement en fin de période fiscale. Il peut néanmoins imposer une part du capital existant à la fin de cette période. En principe, cette quote-part devrait être déterminée sur la base des actifs de l'établissement stable au moment de sa fermeture, actifs dont la valeur serait réduite proportionnellement à la durée du rattachement. Toutefois, par souci de simplification, cette part peut équivaloir à la quote-part du canton de l'établissement stable à la fin de la période fiscale précédente, réduite proportionnellement à la durée du rattachement économique. Même ainsi calculée, la

quote-part reste applicable au capital imposable à la fin de la période fiscale au cours de laquelle l'établissement stable a été fermé.

Le canton où se trouvait l'établissement stable fermé ne peut prétendre imposer seul d'éventuels gains en capital réalisés lors de la fermeture. Est réservée l'attribution prioritaire d'un gain de plus-value immobilière. Lorsque la méthode de répartition du bénéfice prend en compte les facteurs de production, le facteur travail peut être déterminé sur la base des données de l'exercice au cours duquel l'établissement stable est fermé. S'agissant du facteur capital, on pourra par souci de simplification retenir pour l'établissement stable fermé la répartition des actifs telle qu'elle existait à la clôture de l'exercice précédent, la valeur de ces actifs étant alors réduite proportionnellement à la durée du rattachement

### 432 Exemples

<b>Exemple 5 Fermeture d'un établissement stable (Répartition du bénéfice selon le chiffre d'affaires)</b>
--

L'entreprise X SA a son siège dans le canton A et des établissements stables dans les cantons B et C. Elle clôt ses comptes à la fin de l'année civile. A fin septembre 2001, elle ferme l'établissement stable sis dans le canton C.

A la fin de la période fiscale 2000, les cantons A, B et C avaient chacun droit à l'imposition d'une quote-part du capital imposable de respectivement 45% , 35% et 20%. A la fin de la période fiscale 2001 (du 1.1. au 31.12. 2001), le capital imposable est de 140'000 francs . Les actifs sont répartis entre les cantons A (siège) et B (établissement stable) à raison de 60% et de 40%.

Le bénéfice global net de la période fiscale 2001 est de 150'000 francs. La méthode de répartition est celle qui prend en compte le chiffre d'affaires. Sur la base de ce critère, les quotes-parts des cantons A, B et C sont de 60%, 30% et 10%. Le canton du siège A a droit à un préciput de 10%.

Répartition du capital au 31.12.2001	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Capital imposable au 31.12.2001				
Réparti par quotes-parts	140'000	84'000	56'000	
Répartition en faveur du canton C en raison de l'établissement stable fermé en 2001 :				
Base de calcul : quote-part au 31.12.2000, soit 20% de 140'000 :		(28'000)'		28'000'
Correctif à la charge de C*		7'000		(7'000)
<b>Total</b>	<b>140'000</b>	<b>63'000</b>	<b>56'000</b>	<b>'21'000</b>

\* Il est possible de présenter le calcul de la part revenant à C et mise à charge de A de manière plus simple. L'attribution au canton C peut porter directement sur la quote-part du capital qui lui revient compte tenu de la durée du rattachement, soit  $140'000 \times 20\% / 360 \times 270 = 21'000$ , ce montant étant alors mis à charge du canton du siège.

Répartition du bénéfice 2001	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Quotes-parts selon le chiffre d'affaires	100%	60%	30%	10%
Bénéfice global net : 150'000				
Attribution du préciput au canton du siège (10%) (15'000)		15'000		
Solde réparti par quotes-parts : 135'000		81'000	40'500	13'500
<b>Total</b>	<b>150'000</b>	<b>96'000</b>	<b>40'500</b>	<b>13'500</b>

### Exemple 6 Fermeture d'établissement stable (Répartition du bénéfice selon facteurs de production)

L'entreprise X SA a son siège dans le canton A et des établissements stables dans les cantons B, C et D. Elle clôt ses comptes à la fin de l'année civile. A fin juin 2001, elle ferme l'établissement stable sis dans le canton D. Le bénéfice global net de la période fiscale 2001 est de 250'000 francs. La méthode de répartition est celle qui prend en compte les facteurs de production.

Répartition du bénéfice 2001 selon les facteurs de production :

	Total	Canton A	Canton B	Canton C	Canton D
	En milliers de francs				
<i>Période fiscale 2000</i>					
<i>Facteurs de production</i>					
<i>Actifs</i>	4'300	2'000	1'000	500	800
<i>Salaires, capitalisés à 10%</i>	42'000	20'000	10'000	4'000	8'000
<b>Total</b>	<b>46'300</b>	<b>22'000</b>	<b>11'000</b>	<b>4'500</b>	<b>8'800</b>

<i>Quotes-parts 2000</i>	<i>100%</i>	<i>47.52%</i>	<i>23.76%</i>	<i>9.72%</i>	<i>19%</i>
Période fiscale 2001					
Facteurs de production					
Actifs	4'000	2'000	1'200	800	
Correctif en faveur de l'établissement stable D		(400)			400*
Salaires capitalisés à 10%	40'000	20'000	12'000	5'000	3'000**
Total	44'000	21'600	13'200	5'800	3'400
Quotes-parts 2001	100%	49.09%	30%	13.18%	7.73%

\* *Actifs en fin de période 2000, de 800, réduits de moitié.*

\*\* *Salaires effectifs de l'année 2001.*

#### **44 Transfert d'un établissement stable au cours d'une période fiscale**

##### **441 Principes**

Au cours d'une période fiscale, l'entreprise intercantonale peut transférer un établissement stable d'un canton dans un autre. Dans un tel cas, la part du capital imposable attribuée au canton d'arrivée est imposée par ce canton et par le canton de départ de l'établissement stable, la répartition de cet élément se faisant en règle générale au prorata temporis. La détermination des quotes-parts du bénéfice global net imposables dans les cantons de départ et d'arrivée de l'établissement stable dépendra de la méthode applicable (directe ou indirecte). Si cette méthode est celle des facteurs de production, la quote-part du canton de l'établissement stable à la fin de la période fiscale sera en règle générale répartie prorata temporis entre les cantons de départ et d'arrivée de cet établissement.

##### **442 Exemple**

###### **Exemple 7 Transfert d'un établissement stable**

L'entreprise X SA a son siège dans le canton A et des établissements stables dans les cantons B et C. Elle boucle ses comptes au 31 décembre de chaque année. A fin juin 2002, l'entreprise transfère son établissement stable du canton C dans le canton D. A fin 2002, le capital imposable est de 140'000 francs ; les quotes-parts des cantons A , B et D sont de 60, 30 et 10 % . Pour la période fiscale 2002, le bénéfice global net est de 400'000 francs. Il est réparti entre les cantons sur la base

du chiffre d'affaires, selon les pourcentages suivants : Canton A: 40%, Canton B: 35%, Canton C: 15%, Canton D: 10%. Le canton du siège a droit à un préciput de 15%.

Répartition du capital	Total	Canton A	Canton B	Canton C	Canton D
Capital imposable au 31.12.2002 réparti selon les quotes parts	140'000	84'000	42'000		14'000
Partage entre les cantons C et D de la part attribuée à D				7'000	(7'000)
Capital imposable	140'000	84'000	42'000	7'000	7'000

Dans le cas envisagé, le partage entre les cantons D et C se fait par un correctif à la charge du canton D et au profit du canton C. En règle générale, ce partage se fait au prorata temporis.

Répartition du bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C	Canton D
Quotes-parts 2002	100%	40%	35%	15%	10%
Bénéfice global net de la période fiscale 2002 :400'000					
Préciput de 15% : (60'000)		60'000			
Solde : 340'000		136'000	119'000	51'000	34'000
Bénéfice imposable	400'000	196'000	119'000	51'000	34'000

#### 45 Ouverture et fermeture de l'établissement stable au cours d'une période fiscale

En principe, la durée très limitée de l'établissement constitue un obstacle à sa qualification d'établissement stable. De ce fait, une attribution d'une quote-part du capital et du bénéfice imposables au canton dans lequel l'entreprise a ouvert et fermé un établissement dans le cours de la période fiscale ne se justifie pas. Il convient en effet d'éviter un émiettement des souverainetés fiscales. Par ailleurs, la détermination de la quote-part du capital et du bénéfice de l'établissement ouvert, puis fermé en cours de la même période fiscale, se heurterait à de grandes difficultés pratiques.

## **46 Achat ou vente d'un immeuble de placement en cours de période fiscale.**

### **461 Principes**

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'entreprise qui acquiert un immeuble de placement dans un canton où elle n'a ni son siège ni un établissement stable, est imposable dans le canton de situation de cet immeuble en tant que propriétaire foncière, à raison de la fortune nette et du rendement net immobiliers, et non pas en tant qu'entreprise intercantonale pour une quote-part de son capital et de son bénéfice. Cela ne met toutefois pas obstacle à l'application en pareil cas de l'art. 22 LHID. Par analogie avec la règle posée à l'art. 68 LHID, la durée réduite du rattachement immobilier est prise en compte par la réduction de la valeur brute de l'immeuble proportionnellement à la durée du rattachement (cf. art. 68, al. 2, deuxième phrase, LHID). Il y a assujettissement limité quelle que soit la durée du rattachement créé par la propriété de l'immeuble de placement.

Le revenu imposable au for spécial de la propriété foncière est celui qui a été acquis durant la période fiscale. La part des dettes et des intérêts passifs est déterminée en fonction du rapport existant entre la valeur de l'immeuble réduite proportionnellement à la durée du rattachement et les actifs totaux de l'entreprise.

### **462 Exemples**

<b>Exemple 8 Achat d'un immeuble de placement</b>
---

La société X SA a son siège dans le canton A et un établissement stable dans le canton B. L'exercice commercial correspond à l'année civile. Au 1er juillet 2001, elle acquiert un immeuble de placement dans le canton C.

Le capital imposable à la fin de la période fiscale 2001 (du 1.1. au 31.12. 2001) est de 200'000 francs. A cette date, les actifs sont de 800'000 francs (A : 500'000 ; B : 200'000 ; Immeuble de placement C : 100'000). Pour les cantons A et B, les quotes-parts du capital imposable sont fixées sur la base de la répartition des actifs.

Le bénéfice net global figurant au compte de profits et pertes de 2001 est de 30'000 francs. Les intérêts passifs totaux sont de 25'000 francs. La répartition du bénéfice prend pour base le chiffre d'affaires, le canton du siège bénéficiant d'un préciput de 20%. Le chiffre d'affaires 2001 a été réalisé à raison de 60% dans le canton A et de 40% dans le canton B.

L'immeuble de placement a été acquis pour 100'000 francs. Cet investissement a été financé à concurrence de 80'000 francs par un emprunt hypothécaire (taux de 5%). Le rendement net de cet immeuble (loyers moins frais d'entretien et amortissement) est de 8'000 francs.

Actifs	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Actifs au 31.12.2001	800'000	500'000	200'000	100'000
Correctif concernant l'immeuble de placement C acquis le 1.7.2001 : (100'000 / 360 x 180)		50'000		(50'000)
Actifs	800'000	550'000	200'000	50'000
En % des actifs totaux	100%	68.75%	25%	6.25%
Capital imposable réparti selon la situation des actifs	200'000	137'500	50'000	12'500

Répartition du bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Quotes-parts	100%	60%	40%	
Bénéfice global net : 30'000				
Rendement immobilier net : (8'000)				8'000
+ Intérêts des dettes 6,25% de 25'000 : <u>1'562</u>				(1'562)
23'562		4'712		
Préciput en faveur de A : (4'712)		11'310	7'540	
Solde à répartir selon quotes-parts : 18'850				
Bénéfice imposable	30'000	16'022	7'540	6'438

### Exemple 9 Vente d'un immeuble de placement en cours de période fiscale

La société X SA a son siège dans le canton A et un établissement stable dans le canton B. Elle est propriétaire d'un immeuble de placement dans le canton C. L'année commerciale coïncide avec l'année civile. Au 30 juin 2001, la société vend l'immeuble de placement pour le prix de 200'000 francs.

A la fin de la période fiscale 2000, les actifs de la société étaient répartis comme suit : 500'000 francs dans le canton A, 200'000 francs dans le canton B et 100'000 francs dans le canton C. A la fin de l'exercice 2001 (1.1. au 31.12.2001), la société dispose des actifs suivants : 540'000 francs au siège et 360'000 francs au for de l'établissement stable B. Le capital imposable au 31.12. 2001 est de 200'000 francs.

Le bénéfice net de la période fiscale 2001, fondé sur le compte d'exploitation de l'exercice 2001, est de 30'000 francs. Ce bénéfice n'inclut pas le bénéfice net de 130'000 francs (reprise d'amortissements et plus-value immobilière proprement dite) résultant de la vente de l'immeuble de placement. Les intérêts passifs portés à charge du compte d'exploitation sont de 25'000 francs. La répartition du bénéfice net de 30'000 francs est effectuée sur la base du chiffre d'affaires, le canton du siège bénéficiant d'un préciput de 10%. Pour la période fiscale 2001, les quotes-parts calculées sur la base du chiffre d'affaires sont de 60% pour le canton A et de 40% pour le canton B. Pour la période du 1.1 au 30.6. 2001, le rendement net de l'immeuble sis dans le canton C est de 4'000 francs.

Répartition du capital	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Actifs au 31.12.2001	900'000	540'000	360'000	
Correctif concernant l'immeuble de placement C vendu le 30.6.2001 : (100'000 / 360 x 180) à la charge du canton A		(50'000)		50'000
Actifs	900'000	490'000	360'000	50'000
En % des actifs totaux	100%	54.44%	40%	5.56%
Capital imposable au 31.12.2001 réparti selon la situation des actifs	200'000	108'880	80'000	11'120

Répartition du bénéfice	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Quotes-parts	100%	60%	40%	
Bénéfice net : 30'000				
Rendement immobilier net : (4'000)				4'000
+ Intérêts des dettes				
5,56% de 25'000 : —	<u>1'390</u>			(1'390)
	27'390			
Préciput en faveur de A : <u>(2'739)</u>		2'739		
Solde à répartir selon quotes-parts : 24'651		14'791	9'860	
Bénéfice imposable	30'000	17'530	9'860	2'610

Le bénéfice résultant de la vente de l'immeuble de placement est imposable dans le canton C.

## **5      Entrée en vigueur**

Les présentes directives sont applicables dès la période fiscale 2001.

---

<b>1</b>	<b>GÉNÉRALITÉS</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>L'ARTICLE 22 LHID</b>	<b>2</b>
<b>3</b>	<b>LES EFFETS DU TRANSFERT DU SIÈGE OU DE L'ADMINISTRATION EFFECTIVE EN COURS DE PÉRIODE FISCALE</b>	<b>3</b>
<b>31</b>	<b>Principes</b>	<b>3</b>
<b>32</b>	<b>Exemples</b>	<b>4</b>
	Exemple 1 : Transfert de siège	4
	Exemple 2 : Prise en considération de produits extraordinaires	4
	Exemple 3 : Prise en considération d'une perte extraordinaire	5
<b>4</b>	<b>LES EFFETS D'UNE MODIFICATION D'UN RATTACHEMENT ÉCONOMIQUE EN COURS DE PÉRIODE FISCALE</b>	<b>6</b>
<b>41</b>	<b>Généralités</b>	<b>6</b>
<b>42</b>	<b>Ouverture d'un établissement stable en cours de période</b>	<b>6</b>
<b>421</b>	<b>Principes</b>	<b>6</b>
<b>422</b>	<b>Exemple</b>	<b>7</b>
	Exemple 4 Ouverture d'un établissement stable	7
<b>43</b>	<b>Fermeture d'un établissement stable en cours de période fiscale</b>	<b>8</b>
<b>431</b>	<b>Principes</b>	<b>8</b>
<b>432</b>	<b>Exemples</b>	<b>9</b>
	Exemple 5 Fermeture d'un établissement stable (Répartition du bénéfice selon le chiffre d'affaires)	9
	Exemple 6 Fermeture d'établissement stable (Répartition du bénéfice selon facteurs de production)	10
<b>44</b>	<b>Transfert d'un établissement stable au cours d'une période fiscale</b>	<b>11</b>
<b>441</b>	<b>Principes</b>	<b>11</b>
<b>442</b>	<b>Exemple</b>	<b>11</b>
	Exemple 7 Transfert d'un établissement stable	11

---

<b>45</b>	<b>Ouverture et fermeture de l'établissement stable au cours d'une période fiscale</b>	<b>12</b>
<b>46</b>	<b>Achat ou vente d'un immeuble de placement en cours de période fiscale.</b>	<b>13</b>
<b>461</b>	<b>Principes</b>	<b>13</b>
<b>462</b>	<b>Exemples</b>	<b>13</b>
	Exemple 8 Achat d'un immeuble de placement	13
	Exemple 9 Vente d'un immeuble de placement en cours de période fiscale	14
<b>5</b>	<b>ENTRÉE EN VIGUEUR</b>	<b>16</b>