

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

Circulaire du 27 novembre 2001

1 Généralités

La loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation dans les rapports intercantonaux a modifié, avec entrée en vigueur au 1er janvier 2001, l'art. 68 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Cette disposition précise quels sont les effets d'une modification de l'assujettissement à l'impôt des personnes physiques dans les relations entre cantons appliquant le système de la taxation annuelle postnumerando. Elle a la teneur suivante :

«¹ En cas de transfert, à l'intérieur de la Suisse, du domicile au regard du droit fiscal, les conditions de l'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. Toutefois, les prestations en capital au sens de l'art. 11, al. 3. Sont imposables dans le canton de domicile du contribuable au moment de leur échéance. L'art. 38, al. 4, est par ailleurs réservé.

² L'assujettissement à raison du rattachement économique dans un autre canton que celui du domicile s'étend à la période fiscale entière, même s'il est créé, modifié ou supprimé pendant l'année. Dans ce cas, la valeur des éléments de fortune est réduite proportionnellement à la durée du rattachement. Au surplus, le revenu et la fortune sont répartis entre les cantons concernés conformément aux règles du droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale, applicables par analogie ».

Cette disposition a fait l'objet d'un commentaire général dans une circulaire de la Conférence suisse des impôts (CSI)¹. La présente circulaire, après un bref rappel des principes, en illustre l'application pour les impôts directs sur le revenu et sur la fortune. Seront donc abordées successivement les questions liées au changement de l'assujettissement en raison d'un

¹ Circulaire 15 de la CSI du 31 août 2001

rattachement personnel (transfert de domicile), celles que soulèvent la création, la modification ou la suppression d'un rattachement économique dans un autre canton que celui du domicile et, enfin, les questions liées à la modification de la nature d'un rattachement en cours de période fiscale.

L'art. 68 LHID est applicable dans les relations intercantionales, qui seront seules traitées dans le cadre de cette circulaire.

L'art. 68, al. 1, LHID réserve deux situations particulières: l'imposition des prestations en capital visées par l'art. 11, al. 3 LHID, d'une part, et l'imposition selon le régime ordinaire d'une personne assujettie à l'impôt à la source, d'autre part. Ces points sont commentés dans d'autres documents de la CSI².

L'art. 68 LHID vise les impôts périodiques sur le revenu et sur la fortune. Il ne concerne pas des contributions tels que l'impôts sur les gains immobiliers, les impôts sur les successions et donations ou les droit de mutation. La compétence de percevoir de telles contributions dans les relations intercantionales est définie par le droit cantonal en tenant compte des règles de conflit établies par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence relative à l'interdiction constitutionnelle de la double imposition.

2 Transfert du domicile d'une personne physique

21 Principes

La personne physique qui, au cours d'une période fiscale, transfère son domicile d'un canton dans un autre, est assujettie à l'impôt en raison de son rattachement personnel, pour toute la période fiscale, dans le canton du domicile à la fin de cette période. Dans le canton de départ, la résidence de la personne avant le transfert de domicile ne crée aucun rattachement personnel. Elle ne peut donc pas être constitutive d'un assujettissement fondé sur le séjour dans le canton.

La personne qui transfère son domicile d'un canton dans un autre et garde ou crée, dans le canton de départ, un rattachement de nature économique, est imposable dans ce dernier canton en raison de son assujettissement limité pour la période fiscale entière.

² Circulaire 16 de la CSI du 31 août 2001

22 Exemples

Exemple 1 Transfert de domicile

Monsieur X. est domicilié dans le canton A. Au 10 octobre de l'année N, il transfère son domicile du canton A dans le canton B. Pour la période fiscale N, qui équivaut à l'année civile N, Monsieur X est imposable dans le canton B.

Exemple 2 Transfert de domicile et mariage

Monsieur X et Madame Y se marient le 10 juin de l'année N. Domicilié jusqu'alors dans le canton A, Monsieur X transfère son domicile dans le canton B dès le 1er juin de l'année N. Madame Y était déjà domiciliée dans le canton B. Le couple est imposable, pour toute la période fiscale N, dans le canton B.

Exemple 3 Transfert de domicile et séparation du couple

Monsieur et Madame O, domiciliés dans le canton A, se séparent. Madame O reste domiciliée dans le canton A, alors que Monsieur O transfère son domicile, le 1er mars de l'année N, dans le canton B.

Pour la période fiscale N, Madame O est imposable, comme personne seule, dans le canton A, alors que l'imposition de Monsieur O, comme personne seule, est de la compétence du canton B.

Exemple 4 Transfert de domicile et séjour

Monsieur X est domicilié dans le canton A. En février de l'année N, il annonce son départ pour le canton B, où il séjourne jusqu'à la fin de l'automne de l'année N. Au 1er novembre de l'année N, il prend domicile dans le canton C.

Monsieur X est imposable pour toute la période fiscale N dans le canton C.

Exemple 5 Décès de l'un des conjoints et transfert du domicile de l'autre époux.

Monsieur et Madame Z sont domiciliés dans le canton A. Monsieur Z décède le 10 mai de l'année N. Le 1er septembre N, Madame Z transfère son domicile dans le canton B.

Les impôts sur le revenu et sur la fortune sont taxés et perçus par le canton A jusqu'à la date du décès de Monsieur Z. Le canton B procède à l'imposition de Madame Z dès la date du décès jusqu'à la fin de la période fiscale N.

3 Modification d'un rattachement économique hors du canton du domicile

31 Principes

L'art. 68, al. 2, LHID pose le principe de l'unité de la période fiscale en cas de création, de modification ou de suppression d'un rattachement économique hors du canton du domicile du contribuable. Dans le canton où ce rattachement a existé durant la période fiscale, l'assujettissement limité vaut pour la période fiscale entière.

Dans les relations intercantionales, le rattachement économique résulte de l'une des causes citées à l'art. 4, al. 1, LHID, en particulier de la possession d'un immeuble ou de l'exploitation d'une entreprise ou d'un établissement stable.

La création, la modification ou la suppression du rattachement économique peut avoir diverses raisons. Si l'on prend l'exemple de l'assujettissement limité lié à la détention d'un immeuble, la naissance du rattachement peut résulter de l'acquisition de l'immeuble à titre gratuit, par donation ou par succession, ou à titre onéreux. Un rattachement peut naître ou disparaître en raison de l'ouverture ou de la fermeture de l'exploitation ou de l'établissement stable, ou suite à la transformation de la forme juridique de l'entreprise. Ces diverses situations sont explicitées à l'aide d'exemples.

En cas de création, de modification ou de suppression d'un rattachement économique en cours de période fiscale, la durée de ce rattachement, inférieure à celle de l'assujettissement, doit être prise en compte (art. 68, al. 2 LHID). Pour l'imposition de la fortune, la règle posée par cette disposition permet indirectement une imposition «prorata temporis» dans l'esprit de ce que prévoit l'art. 66, al.4, LHID. Elle laisse inchangé le principe selon lequel la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 66, al. 1 LHID).

Cette prise en compte de la durée réduite du rattachement économique par la réduction de la valeur de l'actif qui est attribué au for spécial ou secondaire nécessite un correctif si l'on veut que la somme des actifs pris en compte pour l'imposition de la fortune reste égale à la somme des actifs existant en fin de période fiscale. Par mesure de simplification, ce correctif

concerne le canton du domicile, respectivement le canton du for primaire de l'entreprise lorsque la création ou la suppression du rattachement économique dans l'autre canton résulte de l'ouverture ou de la fermeture d'un établissement stable. Il sera en faveur du canton de domicile, respectivement du canton du for primaire de l'exploitation, en cas de création d'un rattachement économique en cours de période fiscale, et à la charge de ces cantons s'il y a suppression d'un rattachement économique pendant la période fiscale.

32 Exemples (transferts immobiliers à titre onéreux)

Exemple 6 Achat d'un immeuble hors canton en cours de période fiscale

Le contribuable domicilié dans le canton A acquiert le 1er avril 2002 un immeuble dans le canton B (estimation fiscale de 300'000 francs). Le prix d'achat, de 400'000 francs, est financé de la manière suivante :

Produit de la vente de titres:	100'000
Fonds propres:	40'000
Emprunt hypothécaire sur l'immeuble nouveau:	160'000
Augmentation de l'hypothèque sur un autre immeuble:	100'000

Le contribuable est également propriétaire d'un immeuble dans le canton C.

Fortune du contribuable au 31 décembre 2002

Titres :	100'000
Immeuble dans le canton C (estimation fiscale) :	1'000'000
Immeuble dans le canton B (estimation fiscale) :	300'000
Dettes	<u>(460'000)</u>
Fortune nette	940'000

Revenus acquis en 2002

Rendement des titres :	5'000
Rendement net de l'immeuble C :	64'000
Rendement net de l'immeuble B :	22'500
Salaire net :	140'000
Intérêts des dettes :	<u>(22'000)</u>
Revenu net :	209'500

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

Actifs au 31.12. 2002	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Titres	100'000	100'000		
Immeuble C*: estimation fiscale de 1'000'000 x 110%	1'100'000			1'100'000
Immeuble B**: estimation fiscale de 300'000 x 120%	360'000		360'000	
Correctif en faveur de A : (360'000 / 360 x 90)		90'000	(90'000)	
Total des actifs	1'560'000	190'000	270'000	1'100'000
Pourcentages applicables à la répartition de la fortune nette et des intérêts des dettes	100%	12.18%	17,31%	70.51%

* Coefficient de conversion des valeurs fiscales des immeubles du canton C pour les répartitions :110%

** Coefficient de conversion des valeurs fiscales des immeubles du canton B pour les répartitions :120%

Fortune imposable³ dans les cantons A et C*

	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Actifs bruts	1'560'000	190'000	270'000	1'100'000
Dettes	460'000	56'028	79'626	324'346
Fortune nette	1'100'000	133'972	190'374	775'654
Différences sur valeurs fiscales des immeubles**				
Canton C (1'100'000 / 110 x 10)	(100'000)			(100'000)
Canton B*** (360'000 / 110 x 10)	(32'727)		(32'727)	
Canton A*** (32'727 / 360 x 90)		(8'182)	8'182	
Fortune imposable A et C**	967'273	125'790	165'829	675'654

* Pour la commodité de l'exemple, les législations des deux cantons sont réputées semblables.

** Ces corrections de valeur en vue de la répartition sont effectuées du point de vue des cantons A et C. Pour ces deux cantons, le coefficient de conversion des immeubles est de 110%.

*** Pour la détermination de la fortune imposable par les cantons A et C, la valeur fiscale de l'immeuble C équivaut au 100/110 de 360'000 francs. Il faut donc la réduire de 32'727 francs. Cette réduction est partiellement à la charge du canton A à raison de 8'182 francs.

³ Dans tous les exemples, la „fortune imposable“ désigne la fortune nette selon le droit cantonal. Celle-ci équivaut à la fortune brute, diminuée des dettes. Elle tient aussi compte des coefficients de conversion appliqués à la valeur des immeubles pour les répartitions.

Revenu net

Revenu 2002	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Rendement des titres	5'000	5'000		
Rendement net de l'immeuble C	64'000			64'000
Rendement net de l'immeuble B	22'500		22'500	
Rendement net de la fortune	91'500	5'000	22'500	64'000
Intérêts des dettes	(22'000)	(2'680)	(3'808)	(15'512)
	100%	12.18%	17.31%	70.51%
Rendement net de la fortune	69'500	2'320	18'692	48'488
Salaire	140'000	140'000		
Revenu net	209'500	142'320	18'692	48'488

Exemple 7 Vente d'un immeuble hors du canton de domicile

Domiciliée dans le canton de A, une personne vend le 31 mars 2002 un immeuble dont elle était propriétaire dans le canton C et dont la valeur fiscale est de 300'000 francs. Le prix de vente est de 500'000 francs. Après remboursement d'un emprunt hypothécaire de 100'000 francs, la personne place en titres le solde du produit de la vente. Le contribuable est aussi propriétaire d'un immeuble dans le canton B (valeur fiscale : 500'000 francs). A fin 2002, la valeur de ses titres est de 600'000 francs, et le montant total des dettes privées est de 300'000 francs.

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

Actifs au 31.12. 2002	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Titres	600'000	600'000		
Immeubles				
Canton B: estimation fiscale de 500'000 x 120%	600'000		600'000	
Canton C* : estimation fiscale de 300'000 x 110% , à la charge de A Correctif en faveur de A (330'000 / 360 x 270)		(330'000) 247'500		330'000 (247'500)
Total des actifs	1'200'000	517'500	600'000	82'500
Pourcentages applicables à la répartition de la fortune nette et des intérêts des dettes	100%	43.12%	50%	6.88%

* La prise en compte de la durée limitée du rattachement dans le canton est effectuée en deux étapes: a) l'adjonction de l'élément immobilier dans le canton C, à la charge du canton de domicile, puis b) la correction de l'élément C en raison de la durée limitée du rattachement, avec correctif correspondant dans le canton A. Il est possible de simplifier la procédure en attribuant directement au Canton C la valeur de l'immeuble réduite proportionnellement à la durée du rattachement (dans l'exemple: $300'000 \times 110\% / 360 \times 90 = 82'500$, ce montant étant mis à la charge du canton du domicile).

Fortune nette dans les cantons A, B et C

	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Actifs	1'200'000	517'500	600'000	82'500
Pourcentages applicables à la répartition des dettes et des intérêts des dettes	100%	43.12%	50%	6.88%
Dettes	(300'000)	(129'360)	(150'000)	(20'640)
Fortune nette	900'000	388'140	450'000	61'860

Fortune imposable dans les cantons A, B et C*

	Total	Canton A		Canton C
Fortune imposable dans les cantons A et C				
Différence sur l'immeuble B : $600'000 / 110 \times 10$	900'000 (54'545)	388'140	(54'545)	61'680
Correctif sur l'immeuble C : $(85'000/110 \times 10)$ en faveur de A		7'500		(7'500)
Fortune imposable	845'455	395'640		54'360

	Total		Canton B	
Fortune imposable dans le canton B	900'000		450'000	
Différence sur immeuble B $(600'000/120 \times 20)$	(100'000)		(100'000)	
Fortune imposable	800'000		350'000	

* Coefficients de conversion des immeubles: Cantons A et C: 110%; Canton B: 120%

Exemple 8 Vente d'un immeuble⁴

Une personne vend le 1er juillet 2002 un immeuble sis dans le canton B (estimation fiscale : 850'000 francs) pour le prix de 1'000'000 de francs, avec reprise d'une dette hypothécaire de 800'000 francs. A la fin de l'année, le contribuable détient pour 400'000 francs de titres. Ses dettes au 31.12.2002 sont de 50'000 francs.

⁴ Pour les exemples 8 à 13, le coefficient de conversion des la valeur des immeubles de tous les cantons est réputé égal à 100%.

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

Actifs au 31.12.2002	Total	Canton A	Canton B
Titres	400'000	400'000	
Immeuble B : (1'000'000 / 360 x 180), max. 400'000		(400'000)	400'000
Actifs pour répartition	400'000	0	400'000
Pourcentages applicables à la répartition de la fortune nette et des intérêts des dettes	100%	0%	100%

Remarque: Comme le montre cet exemple, il peut arriver que la valeur brute de l'actif attribué au for spécial, réduite proportionnellement à la durée du rattachement, soit égale ou supérieure à la valeur des actifs existant à la fin de la période fiscale. Dans ce cas, la valeur brute de l'actif attribué au for spécial doit être ramenée au montant des actifs existant en fin de période. S'il existe plusieurs fors spéciaux et si la valeur brute de l'actif attribué au canton du rattachement économique supprimé en cours de période est supérieure à la valeur brute des actifs attribués au for général (domicile), les autres fors ne doivent pas prendre en charge la part du montant rectificatif mis à charge du domicile et qui excède les actifs attribués au for général. Cette part est à la seule charge du canton du rattachement économique supprimé (voir exemple 9).

Fortune imposable dans les cantons A et B

La fortune imposable au 31.12. 2002 est de 350'000 francs. Elle est répartie entre les deux cantons comme il suit :

	Total	Canton A	Canton B
	100%		100%
Actifs	400'000		400'000
Dettes	(50'000)		(50'000)
Fortune imposable	350'000		350'000

Exemple 9 Vente d'un immeuble

Une personne vend le 1er juillet 2002 un immeuble situé dans le canton B et valant 1'000'000 francs (estimation fiscale : 1'000'000 francs), avec reprise d'une dette hypothécaire de 800'000 francs. A la fin de l'année, le contribuable détient pour 400'000 francs de titres ; il est aussi propriétaire de deux terrains situés dans les cantons C (100'000 francs) et D (200'000 francs). Ses dettes au 31.12.2002 sont de 250'000 francs.

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition des intérêts des dettes

	Total	Canton A	Canton B	Canton C	Canton D
Actifs au 31.12 2002					
Titres	400'000	400'000			
Immeubles	300'000			100'000	200'000
Immeuble B : Correctif à la charge de A : (1'000'000 / 360 x 180)		(500'000)	1'000'000 500'000		
Correctif à la charge de B (500'000- 400'000)		100'000	(100'000)		
Total	700'000	0	400'000	100'000	200'000
En %	100%	0%	57.14%	14.29%	28.57%

Le montant de l'actif attribué à B, à charge du canton de domicile A, est supérieur au montant des actifs attribués à ce dernier canton. L'excédent de charge doit être supporté par le canton B exclusivement.

Remarque :

Lorsque les corrections effectuées à la charge du canton de domicile concernent plusieurs cantons ayant des fors spéciaux et lorsque la somme de ces corrections est supérieure au montant des actifs bruts attribués au canton de domicile, l'excédent est réparti entre les fors spéciaux proportionnellement aux actifs qui leur sont attribués. Ainsi que le montre l'exemple suivant, la somme des actifs attribués aux divers fors d'imposition ne doit pas être supérieure à la somme des actifs bruts imposables en fin de période fiscale.

Exemple :

Une personne domiciliée dans le canton A déclare une fortune mobilière en fin de période de 300'000 francs. Au 1^{er} juillet de cette période, elle a vendu deux immeubles, l'un situé dans le canton B (valeur fiscale : 400'000 francs, et l'autre sis dans le canton C (valeur fiscale : 500'000 francs).

Fortune en fin de période	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Titres	300'000	300'000		
Immeuble B : Correction à la charge de A : (400'000 / 360 x 180)		(200'000)	200'000	
Immeuble C : Correction à la charge de A : (500'000 / 360 x 180)		(250'000)		250'000
Répartition de l'excédent à la charge des cantons B et C		150'000	(66'666)	(83'334)
Total des actifs répartis	300'000	0	133'334	166'666

Exemple 10 Achat et vente d un immeuble au cours de la même période
--

Une personne domiciliée dans le canton A acquiert le 1er mai 2002 un immeuble dans le canton B pour le prix de 450'000 francs. Ce bien est revendu au 31 octobre de la même année pour le prix de 420'000 francs. A cette date, l'estimation fiscale de l'immeuble est de 390'000 francs. A la fin de la période fiscale, le contribuable dispose d'une fortune (titres et carnet d'épargne) de 270'000 francs.

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

Actifs	Total	Canton A	Canton B
Titres et autres actifs mobiliers	270'000	270'000	
Immeuble dans le canton B : (390'000 : 360 x 180)		(195'000)	195'000
Actifs pour la répartition	270'000	75'000	195'000
Pourcentages applicables à la répartition de la fortune nette et des intérêts des dettes	100%	27.78%	72.22%

Fortune imposable dans les cantons A et B

Au 31.12. 2002, la fortune nette imposable du contribuable est de 270'000 francs. Elle est répartie entre les cantons comme il suit:

	Total	Canton A	Canton B
	100%	27.78%	72.22%
Fortune imposable	270'000	75'000	195'000

Exemple 11 Rupture du rattachement économique : vente de l'immeuble, suivi de l'achat d'un autre immeuble
--

Une personne domiciliée dans le canton A est propriétaire d'un immeuble dans le canton B (immeuble 1, estimation fiscale : 300'000 francs). Le 1er mai 2002, elle vend ce bien pour 500'000 francs. Après paiement de l'impôt sur les gains immobiliers, le produit net de la vente est réinvesti dans l'acquisition, le 1er octobre 2002, d'un immeuble locatif (immeuble 2) dans le canton B. Le prix d'acquisition est de 1'000'000 francs. L'acquisition est financée par des fonds propres (300'000 francs) ainsi que par un emprunt hypothécaire de 700'000 francs.

Fortune nette au 31.12.2002 :

Titres :	100'000
Immeuble 2 (estimation fiscale : 1'000'000) :	1'000'000
Dettes :	<u>(700'000)</u>
Fortune nette	400'000

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

Actifs au 31.12.2002	Total	Canton A	Canton B
Titres	100'000	100'000	
Immeuble 2 : Correctif en faveur de A (1'000'000 / 360 x 270)	1'000'000	750'000	1'000'000 (750'000)
Immeuble 1, estimation fiscale au 1.5.2002 : 300'000 Correctif à la charge de A : (300'000 / 360 x 120)		(100'000)	100'000
Total des actifs bruts	1'100'000	750'000	350'000
En %	100%	68.18%	31.82%

Fortune imposable dans les cantons A et B

La fortune nette au 31.12.2002 est de 400'000 francs. Elle est répartie comme il suit entre les cantons:

	Total	Canton A	Canton B
	100%	68.18%	31.82%
Fortune imposable	400'000	272'720	127'280

33 Exemples (transferts immobiliers à titre gratuit)

Exemple 12 Transfert d'un immeuble par succession

Remarque préalable :

Le décès d'une personne met fin à son assujettissement à l'impôt. Aux termes de l'art. 66, al. 1, LHID, la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement. Par ailleurs, selon l'art. 66, al. 3, LHID, la fortune dévolue par succession à un contribuable au cours d'une période fiscale n'est imposable qu'à partir de la date de la dévolution.

Exemple :

Monsieur X, domicilié dans le canton A, est propriétaire d'un immeuble dans le canton B. Il décède le 30 septembre 2002. Son unique héritière est sa fille, Madame Y, domiciliée dans le canton C dans un immeuble dont elle est propriétaire. Dans les cantons A et B, les successions en ligne directe descendante ne sont pas frappées de l'impôt sur les successions.

L'inventaire au décès est le suivant :

Titres :	100'000
Immeuble B :	300'000 (estimation fiscale)
Dettes :	(100'000)

A la fin de l'année 2002, la fortune de madame Y, y compris les biens hérités de son père, est constituée des biens suivants :

Titres :	150'000
Immeuble A	400'000 (valeur fiscale)
Immeuble B	300'000
Dettes :	<u>(340'000)</u>
Fortune nette :	510'000

Taxation de Monsieur X (du 1.1. au 30.9.2002)

L'imposition de Monsieur X est arrêtée au 30 septembre 2002, date de son décès, aussi bien dans le canton de domicile que dans le canton de situation de l'immeuble.

Actifs au 30.9. 2002	Total	Canton A	Canton B
Titres	100'000	100'000	
Immeuble	300'000		300'000
Total actifs bruts	400'000	100'000	300'000
En %	100%	25%	75%
dettes	(100'000)	(25'000)	(75'000)
Fortune imposable pour 270 jours	300'000	75'000	225'000

L'impôt sur la fortune 2002 sera prélevé au prorata temporis (pour 270 jours) par les cantons A et B.

Taxation de Madame Y (du 1.1 au 30.12.2002)

Pour la taxation de même que pour la répartition intercantonale, la valeur des biens hérités (actifs et passifs) est réduite proportionnellement au rapport existant entre la période qui s'est écoulée depuis le décès jusqu'à la fin de la période fiscale, et la période fiscale elle-même.

Actifs au 31.12. 2002	Total	Canton C	Canton B
Titres :	150'000	150'000	
Immeubles	700'000	400'000	300'000
Corrections liées à la succession au 1.10 :	400'000	400'000	
Titres : $(100'000 / 360 \times 270)^*$	(75'000)	(75'000)	
Immeuble : $(300'000 / 360 \times 270)^*$	(225'000)		(225'000)
Total des actifs	550'000	475'000	75'000
En %	100%	86.36%	13.64%
Dettes : 340'000	(340'000)	(293'624)	(46'376)
Correction liée à la succession au 1.10 :			
Dettes : $(100'000 / 360 \times 270)^*$	75'000	64'770	10'230
Fortune imposable	285'000	246'146	38'854

* Nombre des jours sans succession

Exemple 13 Transfert d'un immeuble par donation
--

Remarque préalable :

L'art. 66, al. 3 LHID n'est pas applicable en cas de donation⁵. Toutefois, il faut observer qu'en cas de donation d'un immeuble, un conflit de double imposition peut se produire si donataire et donateur ne sont pas domiciliés dans le canton de situation de l'immeuble. Ce cas est traité de manière analogue au cas de la vente d'un immeuble entre parties domiciliées dans d'autres cantons que celui de situation du bien aliéné.

Exemple :

Monsieur X est domicilié dans le canton A et propriétaire d'un immeuble (estimation fiscale : 300'000 francs) dans le canton B. Au 30 septembre 2002, il donne cet immeuble, grevé d'une dette hypothécaire de 100'000 francs, à sa fille unique, Madame Y, domiciliée dans le canton C. Les cantons A et B exonèrent de l'impôt sur les donations les transferts gratuits en ligne directe descendante.

Au 31.12. 2002, la fortune de Monsieur X est la suivante :

Titres : 600'000

A la fin de l'année 2002, la fortune de Madame Y, y compris les biens reçus de son père, est constituée par les biens suivants :

Titres : 150'000
 Immeuble A 400'000
 Immeuble B 300'000
 Dettes : (340'000)

Imposition de Monsieur X pour la période fiscale 2002 dans les cantons A et B

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

Actifs	Total	Canton A	Canton B
Titres	600'000	600'000	
Immeuble : (300'000 / 360 x 270) Correctif à la charge de A		(225'000)	225'000
Fortune imposable	600'000	375'000	225'000
En %	100%	62.5%	37.5%

Imposition de Madame Y pour la période fiscale 2002

⁵ Cf. ATF du 23.7.1999, K. Locher, La double imposition intercantonale, §10, II. N.27 ; cf. également Walter Jakob/Dieter Weber in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 66 N. 2 et 6.

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

Actifs au 31.12. 2002	Total	Canton C	Canton B
Titres	150'000	150'000	
Immeuble C	400'000	400'000	
Immeuble B : 300'000 Correctif en faveur de C	300'000	225'000	300'000 (225'000)
Total des actifs	850'000	775'000	75'000
En %	100%	91.18%	8.82%
Dettes	(340'000)	(310'012)	(29'988)
Fortune imposable	510'000	464'988	45'012

34 Ouverture, transfert et fermeture d'une entreprise ou d'un établissement stable

341 Principes

L'art. 68, al. 2, LHID est applicable en cas de rattachement économique fondé par l'exploitation d'une entreprise ou d'un établissement stable. L'ouverture ou la fermeture d'un établissement stable n'exige plus l'établissement d'un bilan intermédiaire. En revanche, en cas de création d'une entreprise comme lors de la fermeture d'une entreprise existante, l'exploitant doit établir un bilan d'entrée ou un bilan de liquidation. Il faut rappeler à ce propos l'art. 66, al. 2, LHID, aux termes duquel « pour les contribuables qui exercent une activité lucrative indépendante et dont les exercices commerciaux ne coïncident pas avec l'année civile, la fortune commerciale se détermine d'après le capital propre existant à la fin de l'exercice commercial clos pendant la période fiscale ».

En cas d'ouverture ou de fermeture d'un établissement stable, il peut y avoir des transferts d'actifs ou de passifs entre cet établissement stable et les autres fors d'imposition de l'entreprise (siège ou autre établissement stable). En règle générale et par mesure de simplification, il ne sera pas tenu compte de ces transferts pour l'application du correctif dû au rattachement de durée réduite au for de l'établissement stable créé ou supprimé en cours de période fiscale. Ce correctif est à la charge ou au profit du canton du siège de l'entreprise (en cas d'ouverture et de fermeture d'un établissement stable) ou du canton de domicile (en cas d'ouverture ou de fermeture d'une entreprise).

342 Exemples**Exemple 14 Création d'une entreprise**

Une personne physique, domiciliée dans le canton A, ouvre au 1.10. 2002 un commerce dans le canton B. Le premier exercice commercial est bouclé le 30.9.2003.

Eléments de la fortune privée et de la fortune commerciale

Fortune privée	31.12.2002
Valeur fiscale de l'immeuble (canton A) :	250'000
Titres :	100'000
Dettes:	(200'000)

Fortune commerciale

Bilan d'entrée du commerce au 1.10.2002

Banques :	20'000
Inventaire commercial au 1.10.2001 :	60'000
Caisse:	20'000
Crédit bancaire :	(40'000)

Bilan du commerce au 30.9.2003 (fin du premier exercice commercial)

Banques :	15'000
Débiteurs :	10'000
Inventaire commercial :	65'000
Crédit commercial :	(30'000)
Bénéfice net du 1.10.2002 au 30.9.2003 :	120'000

Revenus de l'année 2002

Salaire net du 1.1. au 30.9.2002 :	90'000
Valeur locative :	15'000
Rendement des titres :	3'500
Intérêts hypothécaires :	(8'500)
Frais d'entretien de l'immeuble :	(3'000)
Dépenses professionnelles :	(6'000)

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

Fortune au 31.12. 2002	Total	Canton A	Canton B
Immeuble, estimation de 250'000, coefficient du canton A : 120%	300'000	300'000	
Titres	100'000	100'000	
Actifs commerciaux au 1.10.2002 :	100'000		100'000
Correctif en faveur de A : $(100'000 / 360 \times 270)$		75'000	(75'000)
Actifs totaux	500'000	475'000	25'000
En %	100%	95%	5%

Fortune imposable dans les cantons A et B au 31.12.2002*:

Fortune imposable dans le canton A	Total	Canton A	Canton B
Actifs bruts totaux	500'000	475'000	25'000
En %	100%	95%	5%
Dettes	(240'000)	(228'000)	(12'000)
Fortune nette	260'000	247'000	13'000
Différence sur la valeur de l'immeuble : (300'000 / 120 x 20)	(50'000)	(50'000)	
Fortune imposable	210'000	197'000	13'000

* Coefficient de conversion des valeurs immobilières des cantons A et B : 120%

Revenu net dans les cantons A et B:

Revenu 2002	Total	Canton A	Canton B
Revenu immobilier net	12'000	12'000	
Rendement des titres net	3'500	3'500	
Rendement net de fortune	15'500	15'500	
Intérêts des dettes, 1ère répartition	(8'500)	(8'075)	(425)
Intérêts des dettes, 2ème répartition		(425)	425
Salaire net	90'000	90'000	
Dépenses professionnelles	(6'000)	(6'000)	
Produit activité indépendante	0		0
Revenu net	91'000	91'000	0

Exemple 15 Transfert d'une entreprise dans un autre canton

Une personne physique, domiciliée dans le canton A, exploite un commerce dans le canton B. Au 1er juillet de l'année 2002, elle transfère ce commerce du canton B dans le canton C. En 2002, le revenu de l'activité indépendante est de 120'000 francs (compte tenu d'intérêts des dettes commerciales de 2'000 francs).

Eléments de la fortune privée et de la fortune commerciale

Fortune privée :	31.12.2002
Valeur fiscale de l'immeuble :	250'000
Titres :	100'000
Dettes:	(200'000)

Fortune commerciale :	
Bilan du commerce	Au 31.12.2002

Banque :	15'000
Débiteurs :	10'000
Inventaire actifs commerciaux :	65'000
Crédit commercial :	(30'000)

Revenus 2002

Produit net de l'activité indépendante:	120'000
Valeur locative	15'000
Rendement des titres	3'500
Intérêts des dettes privées :	(8'500)
Frais d'entretien de l'immeuble privé :	(3'000)

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

Actifs au 31.12.2002	Total	Canton A	Canton B*	Canton C*
Immeuble, estimation de 250'000, coefficient du canton A: 120%	300'000	300'000		
Titres	100'000	100'000		
Actifs commerciaux (31.12.2002)	90'000			90'000
Correctif au profit du canton A (90'000 / 360 x 180)*		45'000		(45'000)
Correctif à la charge du canton A et au profit du canton B (90'000 / 360 x 180)		(45'000)	45'000	
Actifs totaux	490'000	400'000	45'000	45'000
En %	100%	81.64%	9.18%	9.18%

*Les éléments commerciaux peuvent également être répartis entre les cantons C et B en fonction de la durée du rattachement dans chacun des cantons.

Fortune imposable dans les cantons A,B et C*

	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Actifs bruts	490'000	400'000	45'000	45'000
En %	100%	81.64%	9.18%	9.18%
Dettes	(230'000)	(187'772)	(21'114)	(21'114)
Différence sur immeuble (300'000 / 120 x 20)	(50'000)	(50'000)		
Fortune imposable	210'000	162'228	23'886	23'886

* Coefficients de conversion des valeurs immobilières A, B et C: 120%

Revenu net dans les cantons A, B et C

Revenu 2002	Total	Canton A	Canton B	Canton C
Revenu immobilier net	12'000	12'000		
Rendement des titres net	3'500	3'500		
Intérêt sur le capital investi de 60'000 (taux de 5%)*	3'000		1'500	1'500
Rendement net de fortune	18'500	15'500	1'500	1'500
Intérêts des dettes privées et commerciales	(10'500)	8'572	964	964
En %	100%	81.64%	9.18%	9.18%
Rendement net de fortune après déduction des intérêts	8'000	6'928	536	536
Produit de l'activité indépendante : 120'000 – 3000 + 2000	119'000		59'500	59'500
Revenu net	127'000	6'928	60'036	60'036

* Dans cet exemple, comme dans les exemples suivants, l'intérêt est calculé sur le capital investi net au taux de 5%, suivant sur ce point les règles posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. P. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, p. 102, § 10.III.3.b et p. 114, § 11.III.2). Certains cantons retiennent toutefois une autre solution, recommandée par une partie de la doctrine (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4^e éd., p. 309, § 22 N. 12 et ss.).

Exemple 16 Fermeture d'une entreprise

Une personne physique, domiciliée dans le canton A, exploite un commerce dans le canton B.

Elle remet cette affaire le 31 octobre 2002.

Éléments de la fortune privée et de la fortune commerciale

Fortune privée

	31.12.2002
Valeur fiscale de l'immeuble (canton A) :	250'000
Titres :	400'000
Dettes privées :	(200'000)

Fortune commerciale

Bilan de remise du commerce au 31.10.2002

Banque :	15'000
Débiteurs :	10'000
Inventaire commercial :	200'000
Crédit commercial :	(30'000)

Revenus 2002

Rentes :	30'000
Valeur locative :	15'000
Rendement des titres :	3'500
Produit de l'activité indépendante de l'exercice 2002 (du 1.1. au 31.10), y compris le produit de liquidation du commerce et après déduction des intérêts passifs commerciaux de 4'200 francs :	250'000
Intérêts des dettes privées :	(8'500)
Frais d'entretien de l'immeuble :	(3'000)

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

Fortune au 31.12. 2002	Total	Canton A	Canton B
Immeuble, estimation de 250'000, coefficient du canton A: 120%	300'000	300'000	
Titres	400'000	400'000	
Actifs commerciaux : Correctif à la charge de A: (225'000 / 360 x 300)		(187'500)	187'500
Actifs totaux	700'000	512'500	187'500
En %	100%	73.21%	26.79%

Fortune imposable dans les cantons A et B

	Total	Canton A	Canton B
Actifs bruts :	700'000	512'500	187'500
dettes	(200'000)	(146'420)	(53'580)
Actifs nets	500'000	366'080	133'920
Différence sur immeuble*	(50'000)	(50'000)	
Fortune imposable	450'000	316'080	133'920

* Pour les cantons A et B, le coefficient de conversion des valeurs immobilières est de 120%.

Revenu net dans les cantons A et B

Revenu 2002	Total	Canton A	Canton B
Revenu immobilier net	12'000	12'000	
Rendement des titres net	3'500	3'500	
Intérêt sur capital investi de 195'000 (taux de 5%)*	8'125		8'125
Rendement de fortune	23'625	15'500	8'125
Intérêts des dettes privées et commerciales : 8500 + 4'200 = 12'700	(12'700)	(9'297)	(3'403)
Rendement net de la fortune	10'925	6'203	4'722
Rentes	30'000	30'000	
Produit activité indépendante 250'000 – 8'125 + 4'200	246'075		246'075
Revenu net	287'000	36'203	250'797

* pour la durée de l'exploitation, soit $9'750 / 360 \times 300 = 8'125$

Exemple 17 Transformation d'une raison individuelle en Sarl

Une personne domiciliée dans le canton A exploite un commerce en raison individuelle dans le canton B. Au 1er juillet 2002, elle transforme cette raison individuelle en une société à responsabilité limitée (Sarl).

Eléments de la fortune privée et de la fortune commerciale

Fortune privée		31.12. 2002
Immeuble privé, estimation fiscale :		250'000
Titres :		120'000
Participation à la Sarl :		60'000
Dettes privées :		(200'000)
Fortune commerciale		
Bilan de la raison individuelle	30.6.2001	30.6.2002
- Banques :	5'000	15'000
- Débiteurs :	25'000	10'000
- Inventaire des actifs commerciaux :	60'000	85'000
- Crédits commerciaux :	(40'000)	(50'000)

Revenus de l'année 2002

Bénéfice net 1.7.2001-30.6.2002, après déduction des intérêts passifs commerciaux de 3'500 francs :	120'000
Salaire 1.7.2002-31.12.2002 :	60'000
Valeur locative :	15'000
Revenu des titres :	3'500
Intérêts dette privée :	(8'500)
Entretien de l'immeuble :	(3'000)
Dépenses professionnelles :	(4'000)

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

	Total	Canton A	Canton B
Immeuble privé	250'000	250'000	
Titres	120'000	120'000	
Participation à la Sarl	60'000	60'000	
Actifs commerciaux de la raison individuelle : 110'000		(110'000)	110'000'
Correctif en faveur de B : (110'00 / 360 x 180)		55'000	(55'000)
Actifs bruts totaux	430'000	375'000	55'000
En %	100%	87.21%	12.79%

Fortune imposable dans les cantons A et B

	Total	Canton A	Canton B
Fortune imposable au 31.12.2002		87.21%	12.79%
Immeuble	250'000	250'000	
Titres	120'000	120'000	
Participation à la Sarl	60'000	60'000	
Raison individuelle B		(55'000)	55'000
Total	430'000	375'000	55'000
Dettes	(200'000)	(174'420)	(25'580)
Fortune imposable	230'000	200'580	29'420

Revenu net dans les cantons A et B

	Total	Canton A	Canton B
Valeur locative	15'000	15'000	
Revenu des titres	3'500	3'500	
Intérêt sur capital investi : 60'000 x 5%	3'000		3'000
Frais d'entretien de l'immeuble	(3'000)	(3'000)	
Intérêts des dettes privées et commerciales : 8500 + 3'500 = 12'000	(12'000)	(10'465)	(1'535)
Produit de l'activité indépendante : 120'000 – 3'000 + 3'500	120'500		120'500
Salaire	60'000	60'000	
Frais professionnels	(4'000)	(4'000)	
Revenu net	183'000	61'035	121'965

35 Modification des causes de rattachement dans le même canton.

351 Principes

Une personne physique qui transfère son domicile à l'intérieur de la Suisse peut, au cours de la même période fiscale, garder ou créer dans le canton de départ un rattachement de nature économique. Dans ce cas, elle est assujettie de manière limitée dans ce canton pour toute la période.

Une personne peut également transférer son domicile dans un canton où elle était déjà assujettie à l'impôt de manière limitée en raison d'un rattachement économique. Elle est alors assujettie de manière illimitée dans le canton d'arrivée, pour toute la période fiscale.

Enfin, la nature du rattachement économique dans un canton peut se modifier en cours de période fiscale. Un changement du nombre et de la nature des causes de rattachement économique dans un même canton est aussi possible. Ces diverses mutations sont prises en compte dans le cadre de l'application de l'art. 68, al.2, LHID.

352 Exemples

Exemple 18 Transfert de domicile et maintien d'un rattachement économique

Monsieur et Madame T sont domiciliés dans le canton A, dans un immeuble dont ils sont propriétaires. Au 30 avril de l'année N, ils transfèrent leur domicile dans le canton B. Ils gardent leur immeuble dans le canton A.

Pour la période fiscale N, les époux T sont imposés par le canton B (canton de domicile à la fin de la période fiscale). Celui-ci doit effectuer une répartition intercantonale en faveur du canton A, en tant que canton de situation de l'immeuble des contribuables. Le canton A soumet les époux T pour la période fiscale N en tant que propriétaires fonciers (assujettissement limité en raison de l'immeuble).

Exemple 19 Transfert de domicile et maintien d'un rattachement économique

Madame V. est médecin et domiciliée dans le canton A. Elle exploite son cabinet médical dans ce canton. Au 30 juin 2002, elle transfère son domicile dans le canton B mais garde son cabinet médical dans le canton A.

Pour les impôts sur le revenu et sur la fortune, le canton B procède à la taxation de la période fiscale 2002. Il effectue une répartition intercantonale en faveur du canton A, en tant que canton du lieu de l'exercice de l'activité indépendante. Le canton A peut imposer Madame V pour la période fiscale 2002 en tant que personne assujettie à l'impôt de manière limitée.

Fortune au 31.12. 2002

Titres :	50'000
Actifs commerciaux:	250'000
Dettes commerciales :	(180'000)

Revenus 2002

Rendement des titres :	2'000
Produit de l'activité indépendante, après déduction des intérêts passifs commerciaux de 9'000 francs:	120'000

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

	Total	Canton B	Canton A
Titres	50'000	50'000	
Actifs commerciaux	250'000		250'000
Total	300'000	50'000	250'000
En %	100%	16.67%	83.33%
Dettes (180'000)	(180'000)	(30'000)	(150'000)
Fortune imposable	120'000	20'000	100'000

Revenu net dans les cantons B et A

	Total	Canton B	Canton A
Rendement des titres	2'000	2'000	
Intérêt sur capital investi : 5% de 70'000	3'500		3'500
Intérêts des dettes 1 ^{ère} répartition	(9'000)	(1'500)	(7'500)
2 ^{ème} répartition:		(500)	500
Rendement net de la fortune	(3'500)	0	(3'500)
Produit de l'activité indépendante : 120'000 - 3'500 + 9'000	125'500	0	125'500
Revenu net	122'000	0	122'000

Exemple 20 Transfert de domicile et maintien d'un rattachement économique

Monsieur et Madame T habitent dans le canton A, dans un immeuble dont ils sont propriétaires (valeur fiscale : 300'000 francs). Au 30 avril de l'année N, ils vendent leur immeuble sis dans le canton A et transfèrent leur domicile dans le canton B.

Pour la période fiscale N, le couple T est assujéti de manière illimitée dans le canton B. Les conjoints sont également assujéttis de manière limitée dans le canton A, en raison de l'immeuble dont ils avaient la propriété jusqu'à la date de leur déménagement. La vente de ce bien ne met pas obstacle à leur assujéttissement limité dans le canton A.

Fortune au 31.12.N	Total	Canton B	Canton A
Titres	400'000	400'000	
Immeuble A : Correctif à la charge de B (300'000 / 360 x 120)		(100'000)	100'000
Total	400'000	300'000	100'000
En %	100%	75%	25%

Exemple 21 Transfert de domicile dans un canton où existait déjà un rattachement économique

Monsieur X habite dans le canton A et exploite dans le canton B une entreprise en raison individuelle (commerce de denrées alimentaires). Au 31 mars de l'année N, il transfère son domicile du canton A dans le canton B.

Pour la période fiscale N, Monsieur X est imposable exclusivement dans le canton B.

Exemple 22 Affectation d'un immeuble de placement à l'exploitation d'une entreprise en raison individuelle

Monsieur X est domicilié dans le canton A, où il exploite une entreprise. Il est propriétaire d'un immeuble de rapport dans le canton B. Au 1er juillet 2002, il ouvre dans le canton B un établissement stable et occupe à cette fin l'immeuble dont il est propriétaire.

Eléments de la fortune privée et de la fortune commerciale au 31.12.2002

Fortune privée	
Titres:	200'000
Villa dans le canton A, valeur fiscale:	500'000
Dettes privées:	(350'000)

Fortune commerciale :	
Actifs commerciaux :	300'000
Immeuble B, valeur fiscale	700'000
Dettes commerciales :	(500'000)

Revenus 2002

Produit net de l'activité indépendante* :	165'000
Rendement des titres :	8'000
Intérêts des dettes privées :	(17'500)

* Ce résultat comprend le rendement de l'immeuble B, du 1.1. au 30.6. 2002, de 25'000 francs. Dans les charges figurent aussi 4'000 francs de frais d'entretien et d'administration de cet immeuble, pour la période du 1.1. au 30. 6. Les intérêts passifs des dettes commerciales sont mis à charge du compte de résultat à raison de 25'000 francs.

Répartition des actifs en vue de la détermination des parts de la fortune imposable dans chaque canton et de la répartition entre les cantons des intérêts des dettes

	Total	Canton A	Canton B
Titres	200'000	200'000	
Villa (Canton A)	500'000	500'000	
Actifs commerciaux selon localisation :			
Actifs mobiliers :			
Canton A	200'000	200'000	
Canton B :	100'000		100'000
Correctif en faveur de A (100'000 / 360 x 180)		50'000	(50'000)
Actifs immobiliers	700'000		700'000
Total	1'700'000	950'000	750'000
En %	100%	55.88%	44.12%

Fortune imposable dans les cantons A et B

	Total	Canton A	Canton B
Actifs bruts privés	700'000	700'000	
Actifs commerciaux	1'000'000	250'000	750'000
Total	1'700'000	950'000	750'000
Dettes privées et commerciales	(850'000)	(474'980)	(375'020)
Fortune imposable	850'000	475'020	374'980

Revenu net dans les cantons A et B

	Total	Canton A	Canton B
Rendement des titres	8'000	8'000	
Rendement immobilier	25'000		25'000
Intérêt sur le capital investi *	25'000*	6'250	18'750
Frais d'entretien d'immeuble	(4'000)		(4'000)
Intérêts des dettes, 1 ^{ère} répartition	(42'500)	(23'749)	(18'751)
Intérêts des dettes, 2 ^{ème} répartition		9'499	(9'499)
Rendement net de la fortune	11'500	0	11'500
Produit de l'activité indépendante** :	144'000	108'500	36'000
Revenu net	155'500	108'500	47'500

* L'intérêt sur le capital investi est de 5% du capital propre de 500'000 francs en fin de période fiscale. Cet intérêt du capital investi est réparti entre les canton A et B proportionnellement aux actifs commerciaux. Il est fait abstraction du fait que, durant une partie de l'année, l'immeuble constituait un immeuble de placement. D'autres solutions seraient envisageables. Celle qui est ici présentée est retenue par souci de simplification..

**Le produit de l'activité indépendante à répartir se détermine comme il suit :

<i>Bénéfice selon compte de résultat</i>	<i>165'000</i>
<i>./. le revenu immobilier C (du 1.1. au 30.6)</i>	<i>(25'000)</i>
<i>+ les charges immobilières C (du 1.1. au 30. 6)</i>	<i>4'000</i>
<i>./. le revenu du capital investi</i>	<i>(25'000)</i>
<i>+ les intérêts passifs commerciaux</i>	<i>25'000</i>
<i>Produit de l'activité indépendante à répartir entre les canton A et B</i>	<i>144'000</i>

**Par hypothèse, le produit de l'activité indépendante est attribué pour 75% au canton du siège et pour 25% au canton de l'établissement stable.

4 Entrée en vigueur

La présente circulaire est applicable dès les taxations 2001 effectuées selon le système de la taxation annuelle postnumerando.

1	GÉNÉRALITÉS	1
2	TRANSFERT DU DOMICILE D'UNE PERSONNE PHYSIQUE.....	2
21	Principes.....	2
22	Exemples.....	3
	Exemple 1 Transfert de domicile.....	3
	Exemple 2 Transfert de domicile et mariage	3
	Exemple 3 Transfert de domicile et séparation du couple.....	3
	Exemple 4 Transfert de domicile et séjour	3
3	MODIFICATION D'UN RATTACHEMENT ÉCONOMIQUE HORS DU CANTON DU DOMICILE	4
31	Principes.....	4
32	Exemples (transferts immobiliers à titre onéreux)	5
	Exemple 6 Achat d'un immeuble hors canton en cours de période fiscale	5
	Exemple 7 Vente d'un immeuble hors du canton de domicile.....	7
	Exemple 8 Vente d'un immeuble	8
	Exemple 9 Vente d'un immeuble	9
	Exemple 10 Achat et vente d'un immeuble au cours de la même période	11
	Exemple 11 Rupture du rattachement économique : vente de l'immeuble, suivi de l'achat d'un autre immeuble	11
33	Exemples (transferts immobiliers à titre gratuit)	12
	Exemple 12 Transfert d'un immeuble par succession.....	12
	Exemple 13 Transfert d'un immeuble par donation.....	14
34	Ouverture, transfert et fermeture d'une entreprise ou d'un établissement stable	15
	341 Principes.....	15
	342 Exemples	16
	Exemple 14 Création d'une entreprise	16
	Exemple 15 Transfert d'une entreprise dans un autre canton.....	17
	Exemple 16 Fermeture d'une entreprise.....	19
	Exemple 17 Transformation d'une raison individuelle en Sarl.....	20
35	Modification des causes de rattachement dans le même canton.	22
	351 Principes.....	22
	352 Exemples	22
	Exemple 18 Transfert de domicile et maintien d'un rattachement économique	22
	Exemple 19 Transfert de domicile et maintien d'un rattachement économique	22
	Exemple 20 Transfert de domicile et maintien d'un rattachement économique	24
	Exemple 21 Transfert de domicile dans un canton où existait déjà un rattachement économique.....	24
	Exemple 22 Affectation d'un immeuble de placement à l'exploitation d'une entreprise en raison individuelle.....	24
4	ENTRÉE EN VIGUEUR	26