

Imposition des entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession

Circulaire 33 – du 6 septembre 2011

Table des matières

1.	Objet de la circulaire	2
2.	Impôt sur le capital.....	3
	<i>Base de calcul.....</i>	<i>3</i>
3.	Impôt sur les gains immobiliers.....	3
3.1	<i>Passage du secteur imposé au secteur non imposé à la suite d'un changement de l'utilisation.....</i>	3
3.1.1.	<i>Système dualiste</i>	<i>3</i>
3.1.2.	<i>Système moniste</i>	<i>3</i>
3.2.	<i>Passage du secteur non imposé au secteur imposé à la suite d'un changement de l'utilisation.....</i>	4
3.2.1.	<i>Système dualiste</i>	<i>4</i>
3.3.	<i>Aliénations</i>	4
3.3.1.	<i>Système dualiste</i>	<i>4</i>
3.3.2.	<i>Système moniste</i>	<i>4</i>
4.	Répartition fiscale intercantonale.....	5
4.1.	<i>Impôt sur le capital.....</i>	5
4.2.	<i>Impôt sur le bénéfice.....</i>	5
5.	Entrée en vigueur	5

1. Objet de la circulaire

Avec l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 de la loi fédérale sur la réforme des chemins de fer 2 (révision des actes normatifs concernant les transports publics; RévTP) du 20 mars 2009, l'imposition des entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession a été nouvellement réglée à l'article 23 alinéa 1 lettre j de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) du 14 décembre 1990.

La disposition suivante a été reprise dans la LHID:

Art. 23

Seuls sont exonérés de l'impôt:

j. les entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale; les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt; les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération.

La présente circulaire complète la circulaire n°35 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 2 décembre 2011 sur l'imposition des entreprises de transport et d'infrastructure concessionnaires, qui régleme la pratique en matière d'impôt sur le bénéfice des entreprises concernées pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonaux et communaux.

La présente circulaire précise les nouvelles dispositions légales pour les impôts des cantons et des communes. Les cantons appliquent directement l'article 23 alinéa 1 lettre j LHID depuis le 1^{er} janvier 2010.

2. Impôt sur le capital

Base de calcul

L'impôt sur le capital se base sur le bilan commercial présenté à l'OFT, aux cantons ou aux communes et approuvé par eux. A des fins fiscales, les valeurs selon le bilan commercial doivent être ventilées de la même manière que la comptabilisation par secteurs pour l'impôt sur le bénéfice sur un secteur imposé et un secteur exonéré. Sont à classer dans le secteur imposé tous les actifs des exploitations annexes qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession, ainsi que les immeubles ou parties d'immeubles et les installations annexes (activités annexes). Doivent être attribués au secteur exonéré tous les autres actifs. La totalité du capital étranger d'après le bilan commercial et les intérêts passifs indiqués sont répartis proportionnellement aux actifs entre le secteur exonéré et le secteur imposé. Préalablement, il faut encore imputer au secteur imposé les réserves latentes soumises à l'impôt et les réserves latentes révélées sans incidence fiscale, conformément au chiffre 3.5 de la circulaire n°35 de l'AFC. Le total du secteur imposé constitue le capital total imposable, sur la base duquel le taux d'impôt est appliqué.

3. Impôt sur les gains immobiliers

La délimitation entre les immeubles ou les parties d'immeubles exonérés et ceux qui sont imposables effectuée en matière d'impôts directs est aussi déterminante pour l'impôt sur les gains immobiliers. Le droit commercial prescrit que les immeubles doivent figurer dans le bilan commercial tout au plus aux valeurs d'acquisition historiques. Des immeubles ou des parties d'immeubles peuvent passer du secteur imposé au secteur non imposé et inversement après modification de leur utilisation. Pour éviter que des réserves latentes soient prises en compte fiscalement à tort, les valeurs qui ressortent du bilan fiscal sont aussi déterminantes pour l'impôt sur les gains immobiliers. Les changements de secteur et l'aliénation d'immeubles ou de parties d'immeubles doivent être traités fiscalement de la manière suivante:

3.1 Passage du secteur imposé au secteur non imposé à la suite d'un changement de l'utilisation

3.1.1. *Système dualiste*

La différence entre la valeur selon le bilan commercial ou fiscal et la valeur vénale au moment du changement de l'utilisation est soumise à l'impôt sur le bénéfice.

3.1.2. *Système moniste*

Les amortissements récupérés sur la base du bilan commercial ou fiscal sont soumis à l'impôt sur le bénéfice au moment du changement de l'utilisation.

En l'absence d'un changement de propriétaire, il ne peut y avoir imposition des gains immobiliers. Les facteurs qui déterminent le calcul de la plus-value (différence entre prix d'acquisition et valeur vénale) doivent être fixés dans un bilan fiscal spécial aux seules fins de l'imposition des gains immobiliers. La durée de possession est interrompue à ce moment. En outre, la plus-value, à n'enregistrer qu'au moment du prochain changement de propriétaire, doit obligatoirement être confirmée de manière contraignante par un revers.

3.2. Passage du secteur non imposé au secteur imposé à la suite d'un changement de l'utilisation

3.2.1. *Système dualiste*

La différence entre la valeur selon le bilan commercial et la valeur vénale au moment du changement de l'utilisation est inscrite dans un bilan fiscal. Le bilan fiscal n'est toutefois admis que pour des réserves latentes dont le montant est supérieur aux valeurs d'acquisition initiales. En vertu du droit commercial, la différence entre les valeurs comptables selon le bilan commercial et les valeurs d'acquisition initiales doit être obligatoirement comptabilisée. Les réévaluations sur la base de ces comptabilisations dans le bilan commercial ne sont pas prises en compte pour l'impôt sur le bénéfice; toutefois, elles ne peuvent pas être qualifiées de réserves d'apports de capital.

3.2.2. *Système moniste*

Est considéré comme prix d'acquisition la valeur vénale de l'immeuble au moment du changement de l'utilisation. La durée de possession est interrompue à ce moment.

3.3. Aliénations

3.3.1. *Système dualiste*

La différence entre la valeur selon le bilan commercial ou fiscal et la valeur vénale au moment de l'aliénation du secteur imposé est soumise à l'impôt sur le bénéfice.

3.3.2. *Système moniste*

Lors de l'aliénation d'immeubles du secteur imposé, la différence entre le produit de la vente et le prix d'acquisition déterminant selon le bilan fiscal ou commercial est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers (plus-value). Si la durée de possession a été interrompue par un changement de secteur au sens du ch. 3.2.2, un supplément destiné à la lutte contre la spéculation immobilière n'est pas prélevé.

Lors de l'aliénation d'immeubles du secteur non imposé, la plus-value différée selon le chiffre 3.1.2 est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers.

4. Répartition fiscale intercantonale

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, le total du secteur imposable (qui détermine le taux) est en principe réparti entre les cantons, pour autant que les chiffres 4.1 et 4.2 ne prévoient pas d'autres dispositions.

4.1. Impôt sur le capital

Le total du secteur imposable selon le chiffre 2 doit être réparti entre les cantons. En ce qui concerne les exploitations annexes qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession, la répartition doit s'effectuer selon une méthode reconnue. Les immeubles imposables doivent être attribués objectivement au domicile fiscal spécial du canton du lieu de situation. Le capital étranger du secteur imposé est attribué proportionnellement au total des actifs imposés.

4.2. Impôt sur le bénéfice

Le produit des exploitations annexes qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession doit être réparti entre les cantons selon une méthode reconnue (directement ou indirectement).

Les plus-values provenant d'aliénations d'immeubles ou de parties d'immeubles et les charges indissociables de ces aliénations sont attribuées aux cantons du lieu de destination, indépendamment du fait que ces plus-values soient soumises à l'impôt sur les gains immobiliers ou à l'impôt sur le bénéfice. Les impôts grevant ces plus-values sont aussi attribués objectivement aux cantons.

Les autres revenus immobiliers, amortissements récupérés inclus, seront répartis proportionnellement entre les cantons. Le pourcentage se calcule en divisant le rendement des loyers localisés par le rendement total des loyers.

5. Entrée en vigueur

La présente circulaire est applicable dès la période fiscale 2010.