

---

# Répartition intercantonale et internationale pour les personnes physiques, thèmes choisis

Dans une première partie parue le mois passé dans la «Revue fiscale», nous avons abordé deux éléments patrimoniaux au traitement fiscal délicat, l'évaluation des immeubles situés à l'étranger, d'une part, et celle des objets d'art et des antiquités assimilables à du mobilier de ménage, d'autre part. Ces éléments rentrent notamment dans la notion d'actifs bruts localisés, nécessaires pour déterminer la fortune imposable et la fortune pour le taux et pour procéder à la répartition des dettes et des intérêts passifs.

Dans cette seconde partie, nous nous concentrons sur la répartition des revenus, en particulier sur la répartition des intérêts passifs et de certaines déductions, l'élimination des pertes de répartition et le traitement des pertes à l'étranger.

Pour plus de clarté, nous présentons des exemples chiffrés dans des tableaux de répartition simplifiés<sup>1</sup>, comme un petit guide à l'usage des praticiens.

## 1 Répartition des intérêts passifs

### 1.1 Remarque liminaire

La répartition des intérêts passifs selon les actifs bruts localisés se fait pour des raisons historiques. En effet, l'AIFD comportait un article 29 dont la teneur était la suivante: *La défalcation*



**Frédéric de le Court**

Avocat  
Conseiller fiscal  
taxadvice sàrl, Nyon



**Danielle Axelroud  
Buchmann**

Expert-fiscal diplômé  
taxadvice sàrl, Nyon  
Membre de la rédaction de la  
«Revue fiscale»  
[www.taxadvice.ch](http://www.taxadvice.ch)

---

*intégrale des dettes n'est admise que si la fortune totale du contribuable est soumise à l'impôt. Si une partie seulement de la fortune y est soumise, les dettes sont défalquées dans la proportion existant entre cette partie et la fortune totale.* Il s'agissait d'une disposition unilatérale de droit interne applicable aux relations internationales. Sur cette base légale claire, la pratique a considéré que la déduction des dettes ne se faisait pas de manière objective, mais de manière proportionnelle selon les actifs bruts localisés. Par la suite, dans un arrêt du 1<sup>er</sup> octobre 1965<sup>2</sup>, le TF a appliqué *mutatis mutandis* cette répartition proportionnelle selon les actifs bruts localisés également aux intérêts passifs, alors que la lettre de l'art. 22 al. 1 lit. d AIFD prévoyait la déduction des intérêts passifs sans limitation.

Avec l'abrogation de l'AIFD et l'introduction de la LIFD, la législation actuelle ne comporte pas de base légale comparable à l'ancien art. 29 AIFD. Faut-il voir dans ce changement législatif l'abandon de la répartition proportionnelle des dettes et des intérêts passifs selon les actifs bruts localisés pour y substituer une répartition objective ou du moins une législation ne faisant plus obstacle à une répartition objective?

L'art. 6 al. 2 LIFD semble, en cas d'assujettissement limité en Suisse pour cause de rattachement économique (art. 4 et 5 LIFD), offrir le choix entre deux méthodes, soit la méthode de l'attribution objective (2<sup>e</sup> phr.), soit la méthode de la répartition proportionnelle (1<sup>e</sup> phr.)<sup>3</sup>. Toutefois, le principe de non-discrimination interdit que l'administration effectue un calcul comparatif entre l'une et l'autre pour déterminer de cas en cas et d'année en année la solution la plus favorable pour le fisc<sup>4</sup>. Ce dualisme de méthode est prohibé.

Le choix offert par l'art. 6 al. 2 LIFD (en cas d'assujettissement limité en Suisse exclusivement) entre répartition proportionnelle et attribution directe existe également pour ce qui est des intérêts passifs<sup>5</sup>. La pratique toutefois ne

## Table des matières

### 1 Répartition des intérêts passifs

- 1.1 Remarque liminaire
- 1.2 Répartition selon les actifs bruts localisés

### 2 Répartition des frais professionnels

- 2.1 En général
- 2.2 Cotisations au pilier 3a et rachats d'années de cotisations du 2<sup>e</sup> pilier

### 3 Elimination des pertes de répartition

#### 4 Pertes à l'étranger

- 4.1 Problématique
- 4.2 Réflexions

### 5 Conclusion

l'applique pas – ou seulement dans des cas spécifiques. Nonobstant cela, le contribuable a le libre choix entre ces deux méthodes dans les limites posées par le principe de la continuité dans la manière de présenter sa déclaration (et dans la tenue des comptes<sup>6</sup> s'il doit tenir une comptabilité). Le choix initialement opéré par le contribuable entre répartition proportionnelle classique et attribution objective doit être conservé sur plusieurs années fiscales successives, restriction qui offre à notre avis une cautèle suffisante pour garantir l'imposition selon la capacité contributive.

A notre connaissance, l'administration fiscale vaudoise applique systématiquement la répartition proportionnelle selon les actifs bruts localisés. Ce choix est partiellement<sup>7</sup> admis dans le canton de Genève, tout au moins pour les contribuables assujettis de manière limitée en Suisse en raison d'un immeuble sis à Genève, qu'il soit loué ou non.

Dans la mesure où l'attribution objective des intérêts passifs ne pose évidemment pas de question relative à leur répartition, nous nous attachons ci-dessous uniquement aux répartitions proportionnelles des intérêts passifs selon les actifs bruts localisés.

<sup>1</sup> Quand un canton est nommé cité par son abréviation, il ne faut y voir rien d'autre que la volonté d'illustrer les exemples de façon plus fleurie qu'une impersonnelle dénomination A, B ou C.

<sup>2</sup> Heinz MASSHARDT, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2<sup>e</sup> éd., Zurich 1985, § 43 ad Art. 22; Archiv 34 p. 348.

<sup>3</sup> Peter ATHANAS/Giuseppe GIGLIO, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht – DBG*, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2008, § 11 ad Art. 6.

<sup>4</sup> ATHANAS/GIGLIO, op. cit., § 169 ad Art. 6, ég. §§ 21 et 166 s.; Ernst HÖHN, *Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebstätten ausländischer Unternehmen*, in ASA 65 p. 176 ss.

<sup>5</sup> ATHANAS/WIDMER, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Bâle 2000, §§ 175 ss. ad Art. 6; ATHANAS/GIGLIO, op. cit., §§ 179 ss. ad Art. 6; Jean-Blaise PASCHOUD, in *Commentaire romand LIFD*, Bâle 2008, § 18 ad art. 6.

<sup>6</sup> CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, tome 1, Zurich 2009, p. 65.

<sup>7</sup> Information No 1/2008 : La déduction des dettes et des intérêts passifs est limitée à 60% de la valeur fiscale, respectivement à 60% du rendement brut, au taux effectif genevois pour la fortune et au taux maximum pour le revenu.

## 1.2 Répartition selon les actifs bruts localisés

### 1.2.1 1<sup>re</sup> répartition

Les intérêts passifs sont répartis selon les actifs bruts localisés en diminution du rendement net de fortune<sup>8</sup>:

<i>Exemple 1</i>	Total	Suisse	Etranger
Rendement net de fortune	41 000	31 000	10 000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	<i>100.00%</i>	<i>50.00%</i>	<i>50.00%</i>
Intérêts passifs:			
1 <sup>re</sup> répartition	(10 000)	(5 000)	(5 000)
Total intermédiaire	31 000	26 000	5 000

### 1.2.2 2<sup>e</sup> répartition

#### Principe

Selon la pratique intercantonale, dans la mesure où la part des intérêts passifs à charge d'une juridiction est supérieure au rendement net de fortune de cette juridiction, l'excédent d'intérêts passifs doit être pris en charge par les autres juridictions qui disposent encore d'un rendement net positif de fortune après 1<sup>re</sup> répartition des intérêts passifs. En d'autres termes, les excédents d'intérêts passifs d'une juridiction après 1<sup>re</sup> répartition sont compensés par le solde positif du rendement de fortune après 1<sup>re</sup> répartition des autres juridictions<sup>9</sup>:

<i>Exemple 2</i>	Total	VD	VS
Rendement net de fortune	34 000	31 000	3 000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	<i>100.00%</i>	<i>50.00%</i>	<i>50.00%</i>
Intérêts passifs:			
1 <sup>re</sup> répartition	(10 000)	(5 000)	(5 000)
Total intermédiaire	24 000	26 000	(2 000)
2 <sup>e</sup> répartition		(2 000)	2 000
Total intermédiaire	24 000	24 000	0

#### Avec une juridiction étrangère – dualisme de méthode de la pratique administrative actuelle

Les administrations fiscales appliquent volontiers les règles de droit intercantonale en matière internationale lorsqu'il s'agit d'opérer une 2<sup>e</sup> répartition des intérêts passifs qui a pour effet de transférer une partie de ceux-ci de la Suisse à l'étranger:

<i>Exemple 3</i>	Total	Suisse	Etranger
Rendement net de fortune	34 000	3 000	31 000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	<i>100.00%</i>	<i>50.00%</i>	<i>50.00%</i>
Intérêts passifs:			
1 <sup>re</sup> répartition	(10 000)	(5 000)	(5 000)
Total intermédiaire	24 000	(2 000)	26 000
2 <sup>e</sup> répartition		2 000	(2 000)
Total intermédiaire	24 000	0	24 000

Ainsi, les administrations, par la 2<sup>e</sup> répartition des intérêts passifs, font supporter à l'étranger des déductions suisses. En effet, le résultat de 0 ci-dessus n'est que le rendement net de la fortune après répartition des intérêts passifs. Une fois les autres revenus reportés, le revenu imposable total en Suisse s'en trouve effectivement majoré.

Par contre, les administrations fiscales «oublient» les règles de droit intercantonale lorsque la 2<sup>e</sup> répartition obligerait la Suisse à prendre à sa

<sup>8</sup> ASA 65 p. 582, cons. 5; Peter LOCHER, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2009, p. 83; Daniel de VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, Berne 2005, § 418; Ernst HÖHN/Peter MÄUSLI, *Interkantonales Steuerrecht*, 4<sup>e</sup> éd., Berne 2000, p. 256.

<sup>9</sup> ASA 65 p. 582, cons. 5; LOCHER, op. cit., p. 84; de VRIES REILINGH, op. cit., § 419.

<sup>10</sup> ATHANAS/GIGLIO, op. cit., §§ 59, 83, 95 ad Art. 6.

charge l'excédent d'intérêts passifs de l'étranger. Ainsi, elles opèrent de la manière suivante:

Exemple 4	Total	Suisse	Etranger
Rendement net de fortune	34000	31000	3000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	100.00%	50.00%	50.00%
Intérêts passifs:			
1 <sup>re</sup> répartition	(10000)	(5000)	(5000)
Total intermédiaire	24000	26000	(2000)
Pas de 2 <sup>e</sup> répartition	–	–	–
Total intermédiaire	24000	26000	(2000)

Elles motivent leur fait d'une laconique phrase dont la teneur est approximativement la suivante: *La Suisse ne peut prendre en charge les pertes en provenance de l'étranger (art. 6 al. 3 LIFD).*

Sans vouloir anticiper les considérations développées plus loin en matière de pertes à l'étranger, il faut bien constater que cette interprétation à géométrie variable de la loi, mais toujours en faveur de l'administration, constitue un dualisme de méthode prohibé<sup>10</sup>.

### Réponses à la pratique administrative actuelle – abandon du dualisme de méthode

Nous voyons deux solutions: soit en matière internationale il n'y a jamais de 2<sup>e</sup> répartition des intérêts passifs, soit il y a 2<sup>e</sup> – et 3<sup>e</sup> – répartition des intérêts passifs (conformément au droit intercantonal), que le résultat soit au profit ou en défaveur de la Suisse.

Dès lors, si au dualisme prohibé de méthode qui a actuellement cours la réponse est la suppression pure et simple des 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> répartitions des intérêts passifs, la situation doit se présenter comme suit:

Exemple 5	Total	Suisse	Etranger
Rendement net de fortune	34000	3000	31000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	100.00%	50.00%	50.00%
Intérêts passifs:			
1 <sup>re</sup> répartition	(10000)	(5000)	(5000)
Total intermédiaire	24000	(2000)	26000
Pas de 2 <sup>e</sup> répartition	–	–	–
Total intermédiaire	24000	(2000)	26000

Si en revanche les règles de droit intercantonal s'appliquent également en matière de 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> répartitions des intérêts passifs, sans dualisme de méthode, il y a lieu de procéder à ces 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> répartitions des intérêts passifs également en défaveur de la Suisse:

Exemple 6	Total	Suisse	Etranger
Rendement net de fortune	34000	31000	3000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	100.00%	50.00%	50.00%
Intérêts passifs:			
1 <sup>re</sup> répartition	(10000)	(5000)	(5000)
Total intermédiaire	24000	26000	(2000)
2 <sup>e</sup> répartition		(2000)	2000
Total intermédiaire	24000	24000	0

Sous l'empire de l'AIFD, la jurisprudence tirée des art. 22 et 29 AIFD autorisait une répartition des intérêts passifs selon les actifs bruts localisés. Sous l'ancien droit, par conséquent, la solution au dualisme de méthode consistant à s'arrêter à la 1<sup>re</sup> répartition était justifiée puisque la législation de l'époque ne renvoyait pas au droit intercantonal. La loi a depuis changé. En effet, l'art. 6 al. 3 LIFD prévoit l'application des règles intercantionales également aux situations internationales. C'est la raison pour laquelle il faut donner la préséance à la deuxième solution (exemple 6), seule conforme au nouveau droit.

## RÉPARTITION INTERCANTONALE ET INTERNATIONALE

Une troisième solution est encore envisageable en cas d'assujettissement limité en Suisse: attribuer les dettes et intérêts passifs de manière objective. Par rapport à l'AIFD, il s'agit d'une innovation de la LIFD<sup>11</sup>. Ainsi si les intérêts se rapportent à raison de 9000 pour la Suisse et de 1000 pour l'étranger, la répartition se présente comme suit:

Exemple 7	Total	Suisse	Etranger
Rendement net de fortune	34 000	31 000	3 000
Intérêts passifs	(10 000)	(9 000)	(1 000)
Total intermédiaire	24 000	22 000	2 000

### En cas d'excédent global d'intérêts passifs

Si les intérêts passifs à répartir sont supérieurs au rendement total de la fortune, l'excédent d'intérêts passifs doit être supporté par les autres revenus des juridictions respectives<sup>12</sup>. En d'autres termes si chaque juridiction a un rendement négatif de fortune après 1<sup>re</sup> répartition des intérêts passifs, il n'a y pas de 2<sup>e</sup> répartition des intérêts passifs. Toutes les juridictions conservent leur excédent d'intérêts passifs respectif résultant de la 1<sup>re</sup> répartition:

Exemple 8	Total	VD	VS
Rendement net de fortune	7 000	4 000	3 000
Actifs bruts localisés en pourcents	100.00%	50.00%	50.00%
Intérêts passifs:			
1 <sup>re</sup> répartition	(10 000)	(5 000)	(5 000)
Total intermédiaire	(3 000)	(1 000)	(2 000)
Pas de 2 <sup>e</sup> répartition	–	–	–
Total intermédiaire	(3 000)	(1 000)	(2 000)

Ces rendements négatifs de fortune après répartition des intérêts passifs sont compensés par les autres revenus de chacune des dites juridictions. En cas d'insuffisance de ces autres revenus dans l'une ou l'autre juridiction, il y aura une perte de répartition, qu'il conviendra alors d'éliminer,

comme le commande l'art. 127 al. 3 Cst. Ces deux notions (répartition des intérêts passifs et élimination des pertes de répartition) ne doivent pas être confondues.

### Divers exemples

La diversité des situations n'ayant de limite que le nombre de contribuables, nous ne présentons ci-dessous que quelques exemples parmi une multitude.

Après la 1<sup>re</sup> répartition, une des juridictions présente un rendement positif de fortune et l'autre un rendement négatif de fortune. La 2<sup>e</sup> répartition des intérêts passifs ne se fait que jusqu'à concurrence des intérêts passifs à charge de la juridiction ayant un rendement net négatif de fortune avant répartition des intérêts passifs et plafonné au rendement net positif de fortune après 1<sup>re</sup> répartition de l'autre juridiction:

Exemple 9	Total	VD	VS
Rendement net de fortune	7 000	10 000	(3 000)
Actifs bruts localisés en pourcents	100.00%	20.00%	80.00%
Intérêts passifs:			
1 <sup>re</sup> répartition	(5 000)	(1 000)	(4 000)
Total intermédiaire	2 000	9 000	(7 000)
2 <sup>e</sup> répartition		(4 000)	4 000
Total intermédiaire	2 000	5 000	(3 000)

En effet, le rendement négatif de fortune avant répartition des intérêts passifs n'est pas compensé lors de la 2<sup>e</sup> répartition des intérêts passifs, mais lors de l'élimination des pertes de répartition<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Art. 6 al. 2 i.f.

<sup>12</sup> ASA 65 p. 582, cons. 5.

<sup>13</sup> Cf. Circulaire CSI N° 27 du 15 mars 2007 sur l'élimination des pertes de répartition, exemple 1 colonne GR.

<sup>14</sup> LOCHER, *ibidem*; de VRIES REILINGH, *ibidem*.

<sup>15</sup> LOCHER, *ibidem*; de VRIES REILINGH, *ibidem*.

## RÉPARTITION INTERCANTONALE ET INTERNATIONALE

Après la 1<sup>re</sup> répartition des intérêts passifs, deux juridictions présentent un rendement négatif de fortune et la troisième un rendement positif de fortune. La juridiction présentant un rendement positif de fortune doit prendre en charge les excédents d'intérêts passifs des deux autres juridictions à concurrence de son rendement positif de fortune après 1<sup>re</sup> répartition des intérêts passifs<sup>14</sup>:

<i>Exemple 10</i>	Total	VD	VS	ZH
Rendement net de fortune	15000	4000	3000	8000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	100.00%	50.00%	40.00%	10.00%
Intérêts passifs:				
1 <sup>re</sup> répartition	(10000)	(5000)	(4000)	(1000)
Total intermédiaire	5000	(1000)	(1000)	7000
2 <sup>e</sup> répartition		1000	1000	(2000)
Total intermédiaire	5000	0	0	5000

Les intérêts passifs sont plus élevés que le total des rendements nets de fortune. Après la 1<sup>re</sup> répartition, deux juridictions présentent un rendement négatif de fortune et la troisième un rendement positif de fortune. Le rendement positif de fortune de la troisième juridiction est insuffisant pour compenser les rendements négatifs de fortune des deux premières juridictions. La répartition s'opère dès lors selon les actifs bruts localisés de ces deux dernières juri-

dictions<sup>15</sup>. L'excédent d'intérêts passifs qui ne peut être compensé est conservé par la juridiction concernée.

<i>Exemple 11</i>	Total	VD	VS	ZH
Rendement net de fortune	15000	4000	3000	8000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	100.00%	50.00%	40.00%	10.00%
Intérêts passifs:				
1 <sup>re</sup> répartition	(20000)	(10000)	(8000)	(2000)
Total intermédiaire	(5000)	(6000)	(5000)	6000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>		55.56%	44.44%	
2 <sup>e</sup> répartition		3334	2666	(6000)
Total intermédiaire	(5000)	(2666)	(2334)	0

Ces rendements négatifs de fortune sont compensés par les autres revenus respectifs de ces juridictions. Si ces autres revenus sont insuffisants, il y a lieu de procéder à l'élimination des pertes de répartition.

Après la 1<sup>re</sup> répartition, deux juridictions présentent un rendement négatif de fortune et deux autres un rendement positif de fortune. Les rendements positifs de fortune après 1<sup>re</sup> répartition compensent selon les actifs bruts localisés les rendements négatifs de fortune après 1<sup>re</sup> répartition (exemple 6 – application des règles de droit intercantonal également avec l'étranger):

<i>Exemple 12</i>	Total	VD	VS	ZH	Etranger
Rendement net de fortune	27000	4000	3000	12000	8000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	100.00%	40.00%	23.00%	27.00%	10.00%
Intérêts passifs:					
1 <sup>re</sup> répartition	(20000)	(8000)	(4600)	(5400)	(2000)
Total intermédiaire	7000	(4000)	(1600)	6600	6000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>				72.97%	27.03%
2 <sup>e</sup> répartition		4000	1600	(4086)	(1514)
Total intermédiaire	7000	0	0	2514	4486

## RÉPARTITION INTERCANTONALE ET INTERNATIONALE

### 1.2.3 3<sup>e</sup> répartition

Après la 1<sup>re</sup> répartition, une des juridictions présente un rendement net positif de fortune insuffisant pour prendre à sa charge (selon les actifs bruts localisés de toutes les juridictions présentant un rendement positif de fortune) sa part d'intérêts passifs lors de la 2<sup>e</sup> répartition. L'excédent d'intérêts passifs est pris en charge par cette juridiction

jusqu'à concurrence de son rendement net de fortune après 2<sup>e</sup> répartition. Ensuite, le solde des intérêts passifs des juridictions présentant un rendement négatif de fortune après 2<sup>e</sup> répartition sont répartis, toujours selon les actifs bruts localisés des juridictions présentant encore un rendement positif de fortune après 2<sup>e</sup> répartition, lors d'une 3<sup>e</sup> répartition (exemple 6 – application des règles de droit intercantonal également avec l'étranger):

Exemple 13	Total	VD	VS	ZH	Etranger
Rendement net de fortune	27000	4000	3000	12000	8000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	100.00%	40.00%	23.00%	27.00%	10.00%
Intérêts passifs:					
1 <sup>re</sup> répartition	(25000)	(10000)	(5750)	(6750)	(2500)
Total intermédiaire	2000	(6000)	(2750)	5250	5500
<i>Actifs bruts localisés des juridictions présentant un rendement positif de fortune</i>				72.97*	27.03%
<i>Actifs bruts localisés des juridictions présentant un rendement négatif de fortune</i>		63.49%	36.51%		
2 <sup>e</sup> répartition**		4567	2627	(5250)	(1944)
Total intermédiaire	2000	(1433)	(123)	0	3556
3 <sup>e</sup> répartition		1433	123		(1556)
Total intermédiaire	2000	0	0	0	2000

\* 27%/ (27% + 10%).

\*\* Les rendements négatifs de fortune après 1<sup>re</sup> répartition totalisent 8750. ZH ne peut prendre à sa charge, selon les actifs bruts localisés, que 5250. En 2<sup>e</sup> répartition, l'excédent d'intérêts passifs qui peut être compensé est par conséquent plafonné à 5250. Du côté des juridictions présentant un rendement négatif de fortune après 1<sup>re</sup> répartition des intérêts passifs, la répartition s'effectue pro rata des actifs bruts localisés, soit 63.49% de 5250 pour VD et 36.51% de 5250 pour VS.

Si la réponse à donner au dualisme actuel de méthode est de supprimer toute 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> réparti-

tion des intérêts passifs avec ou de l'étranger (exemple 5), la situation se présente ainsi:

Exemple 14	Total	VD	VS	ZH	Etranger
Rendement net de fortune	27000	4000	3000	12000	8000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	100.00%	40.00%	23.00%	27.00%	10.00%
Intérêts passifs:					
1 <sup>re</sup> répartition	(25000)	(10000)	(5750)	(6750)	(2500)
Total intermédiaire	2000	(6000)	(2750)	5250	5500
<i>Actifs bruts localisés des juridictions présentant un rendement négatif de fortune</i>		63.49%	36.51%		
2 <sup>e</sup> répartition		3333	1917	(5250)	
Total intermédiaire	2000	(2667)	(833)	0	5500
3 <sup>e</sup> répartition					
Total intermédiaire	2000	(2667)	(833)	0	5500

## 2 Répartition des frais professionnels

### 2.1 En général

La question de la répartition des déductions n'est pas abordée dans les CDI, les Etats étant plus enclins à se répartir les revenus plutôt que les déductions. A priori, les règles intercantionales de répartition sont applicables.

La répartition des frais d'acquisition du revenu (frais organiques) se fait de manière objective<sup>16</sup>.

Le contribuable travaille pour un groupe international. Il est muté des Etats-Unis d'Amérique (par exemple) en Suisse en décembre de l'année 1. En avril de l'année 2, il reçoit un bonus relatif à son activité de l'an 1 – exercée aux Etats-Unis et non imposable en Suisse selon la CDI-USA.

Dans ce cas, le revenu étranger n'a généré aucun frais professionnel durant l'an 2. La répartition des frais professionnels se faisant de manière objective, ils viennent intégralement en déduction du revenu imposable en Suisse:

Exemple 15	Total	Suisse	Etranger
Salaire	80 000	80 000	
Bonus	20 000		20 000
Frais professionnels	(8000)	(8000)	

Le contribuable exerce une activité lucrative entre la Suisse et l'étranger. Dans la situation concrète, l'application de la CDI (par exemple celle avec la France) a pour conséquence que les jours travaillés en Suisse sont imposables en Suisse et ceux travaillés à l'étranger sont imposables en France. L'activité à l'étranger génère

en tout cas des frais professionnels pour 1000; pour le surplus il n'est pas possible d'attribuer les frais professionnels à l'un ou l'autre lieu de travail. Les frais professionnels attribuables de manière objective sont attribués à la juridiction concernée, le solde des frais professionnels étant répartis *pro rata* des revenus:

Exemple 16	Total	Suisse	Etranger
Salaire	100 000	80 000	20 000
Répartition en pourcents	100%	80%	20%
Frais professionnels (attribution objective)	(1000)		(1000)
Frais professionnels (attribution pro rata)	(8000)	(6400)	(1600)

### 2.2 Cotisations au pilier 3a et rachats d'années de cotisations du 2<sup>e</sup> pilier

Ces déductions sont qualifiées de frais d'acquisition du revenu<sup>17</sup>. Leur répartition doit donc s'opérer principalement de manière objective.

#### 2.2.1 Dans une répartition intercantonale

Les personnes de condition dépendante ont leur revenu attribué à leur domicile fiscal principal, sous réserve de quelques cas spécifiques. Dès lors, il en va de même des déductions qui y sont liées comme les cotisations au pilier 3a ou les rachats du 2<sup>e</sup> pilier. Le plus souvent, le domicile fiscal principal supporte donc la déduction.

Pour les personnes de condition indépendante, les cotisations au pilier 3a et les rachats de cotisations du 2<sup>e</sup> pilier doivent être déduits dans la juridiction source des revenus de l'activité lucrative<sup>18</sup>:

Exemple 17	Total	domicile	siège RI
Revenu de l'activité lucrative indépendante	100 000		100 000
Rachat 2 <sup>e</sup> pilier	(10 000)		(10 000)
Cotisation 3a	(6682)		(6682)

<sup>16</sup> HÖHN/MÄUSLI, op. cit., p. 254 ch. 4; de VRIES REILINGH, op. cit. § 400.

<sup>17</sup> Cf. notamment HÖHN/MÄUSLI, op. cit., p. 254 s.

<sup>18</sup> RF 2001 p. 419, cons. 3c.

## RÉPARTITION INTERCANTONALE ET INTERNATIONALE

Si l'activité lucrative indépendante est exercée par le biais d'une SNC, la moitié des contributions obligatoires LPP est considérée comme la part de l'employeur et l'autre comme celle de l'employé<sup>19</sup>. Cette part patronale des contributions est donc considérée comme charge justifiée par l'usage commercial et portée en déduction du bénéfice imposable de la SNC, au lieu d'exploitation, respectivement au lieu de l'établissement stable<sup>20</sup>. La part *employé* des contributions de l'associé à l'institution de prévoyance, elle, vient en déduction de l'activité lucrative indépendante<sup>21</sup>. Un rachat ne peut donc être considéré comme une charge justifiée par l'usage commercial et porté en diminution du bénéfice de la SNC<sup>22</sup>. Tout comme les contributions ordinaires de l'associé, le rachat est à mettre en lien avec le revenu de son activité lucrative indépendante. Ce dernier se compose de la part salariale de l'activité lucrative indépendante, imposable au domicile, et de la part au bénéfice de la SNC, imposable au lieu de l'exploitation ou de l'établissement stable<sup>23</sup>:

Exemple 18	Total	domicile	siège SNC
Part salariale de l'activité lucrative indépendante	90 000	90 000	
Part au bénéfice de la SNC	10 000		10 000
Répartition en pourcents	100%	90%	10%
Rachat 2 <sup>e</sup> pilier	(10 000)	(9 000)	(1 000)
Cotisation 3a	(6682)	(6014)	(668)
Intérêt sur capital propre*	5 000		5 000

\* Ce revenu doit être classé avec les autres revenus et non mélangé aux déductions. Nous l'avons toutefois indiqué ainsi pour éviter toute confusion.

Pour les personnes de condition mixte, à savoir celles qui exercent simultanément des activités lucratives dépendante et indépendante, la répartition se fait en principe *pro rata* des revenus<sup>24</sup>:

Exemple 19	Total	domicile	siège SNC
Revenu de l'activité lucrative indépendante	100 000		100 000
Revenu de l'activité lucrative dépendante	50 000	50 000	
Répartition en pourcents	100%	33.33%	66.67%
Cotisation 3a*	(30 000)	(10 000)	(20 000)

\* Ici, le revenu de l'activité lucrative dépendante n'est pas soumis à la LPP en vertu de l'art. 1j al. 1 lit. c OPP2.

Néanmoins, une autre clef de répartition pourrait se justifier, par exemple lorsque le revenu de l'activité lucrative dépendante est assuré selon la LPP, mais pas celui de l'activité lucrative indépendante. Le rachat n'a aucun lien organique avec cette dernière source de revenu. Dès lors, il faut admettre que le rachat est déduit exclusivement du revenu de l'activité lucrative dépendante auquel il se rapporte. S'agissant de la contribution au pilier 3a, elle est en relation avec l'une et l'autre activité et il faut répartir la déduction *pro rata* des revenus, comme dans l'exemple 19:

Exemple 20	Total	domicile	siège SNC
Revenu de l'activité lucrative indépendante (salaire pas assuré LLP)	100 000		100 000
Revenu de l'activité lucrative dépendante (salaire assuré LLP)	50 000	50 000	
Répartition en pourcents	100%	33.33%	66.67%
Rachat 2 <sup>e</sup> pilier	(10 000)	(10 000)	
Cotisation 3a	(6682)	(2227)	(4455)

### 2.2.2 Dans une répartition internationale

La plupart des lois fiscales cantonales – et la LIFD également – renvoient, pour les situations internationales, au droit fiscal intercantonal. En matière internationale, les règles sont les mêmes qui en droit intercantonal. Il faut rechercher le

lien organique entre la déduction et le revenu qu'elle concerne. Or là réside toute la difficulté en matière internationale: quel est le revenu concerné?

Le plus souvent l'exercice (ou l'octroi) de titres de participation de collaborateur ne fait pas partie du salaire assuré LPP. Dans ce cas, seul le salaire ordinaire attribué à la Suisse conserve encore un lien organique avec les cotisations LPP. La Suisse doit par conséquent supporter l'intégralité de la déduction des cotisations de l'employé à la prévoyance professionnelle suisse, qu'elles soient ordinaires ou qu'il s'agisse d'un rachat. Il en va de même dans le cas d'un bonus – à répartir entre deux juridictions – qui n'entrerait pas dans le salaire assuré LPP: toutes les cotisations de l'employé, et en particulier le rachat, doivent être intégralement attribuées à la Suisse.

A cette réflexion certains opposeront que le rachat d'année de cotisations du 2<sup>e</sup> pilier n'est pas lié au salaire effectivement assuré, mais à la qualité de personne exerçant une activité lucrative. Cette objection est erronée, car la qualité de personne exerçant une activité lucrative détermine seulement la possibilité d'effectuer un rachat dans son principe, non dans son étendue. Ainsi, le salaire assuré détermine l'étendue du rachat et donc en finalité si rachat il peut y avoir. Le lien organique s'effectue avec le salaire assuré exclusivement.

Ainsi, il apparaît que dans certains cas la Suisse doit bel et bien prendre à sa charge l'intégralité des déductions pour les cotisations ou les rachats au 2<sup>e</sup> pilier, même si une partie du revenu de l'activité lucrative est exonérée en Suisse en raison de son attribution à l'étranger. C'est toujours le cas lorsqu'il n'existe pas de lien organique entre le revenu étranger et la prévoyance professionnelle suisse.

D'autres raisons peuvent être avancées. Le législateur, pour ce qui est du traitement fiscal de la LPP, a adopté le système dit *vaudois* selon lequel les cotisations sont entièrement déductibles, mais les prestations entièrement imposables. Ne faut-il pas voir dans ce système vaudois l'expression d'un principe plus général du droit fiscal que l'on pourrait appeler principe du parallélisme du droit fiscal – c'est-à-dire un principe selon lequel ce qui est fiscalement admis en déduction à un moment donné consiste en un revenu imposable par la suite? Ainsi, selon ce principe

- les cotisations AVS sont déductibles et par conséquent les prestations de l'AVS sont imposables,
- les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI sont exonérées au motif qu'il n'y a jamais eu de déduction de cotisations à un moment donné.

A notre connaissance, le principe du parallélisme du droit fiscal n'a jamais été soutenu devant le Tribunal fédéral. Ce n'est toutefois pas une raison pour en exclure d'emblée l'existence. Par conséquent, lors du retrait de la prestation de sortie, celle-ci est intégralement imposée. Si les cotisations (ordinaires ou rachats) sont réparties entre la Suisse et l'étranger, une partie de la prestation de sortie est imposée alors que les cotisations correspondantes n'ont pas pu être déduites par le contribuable. Cela contrevient au fonctionnement des bases posées lors de l'introduction de la LPP.

Le même raisonnement est applicable *mutatis mutandis* pour le pilier 3a.

<sup>19</sup> Les parties au contrat de travail peuvent décider d'une répartition plus favorable envers l'employé. Cette répartition autre qui pourrait être convenue ne requalifie pas le rachat en tant que charge justifiée par l'usage commercial ni sa répartition selon les principes évoqués.

<sup>20</sup> RF 2001 p. 419, cons. 3a.

<sup>21</sup> Idem, cons. 3a i.f.

<sup>22</sup> Idem, cons. 3b i.f.

<sup>23</sup> Idem, cons. 3d; BETSCHART, in *Interkantonaales Steuerrecht*, Bâle 2011, § 24 ch. 13.

<sup>24</sup> Cf. par analogie CONFERENCE SUISSE DES IMPOTS, *Prévoyance et Impôts*, Muri 2002, cas B.5.1.1.

## 3 Elimination des pertes de répartition

L'article 127 al. 3 Cst. commande d'éliminer la double imposition intercantonale<sup>25</sup>. Ainsi, le contribuable sujet fiscal de divers cantons ne doit pas voir sa situation péjorée du fait de cet assujettissement intercantonal par rapport à un autre contribuable ayant exactement la même situation, mais à l'intérieur d'un unique canton<sup>26</sup>. L'assiette (la base imposable) tant pour le premier que le second contribuable doit être identique.

La CSI propose dès lors que l'élimination des pertes de répartition s'effectue de la manière suivante:

- A. Les autres revenus du canton doivent compenser les pertes et les excédents de charge de ce canton; à défaut de revenu suffisant, le canton de domicile supporte les pertes et excédents de charges de ce canton<sup>27</sup>:

<i>Exemple 21</i>	Total	domicile	siège RI
Rendement net de la fortune	41 000	31 000	10 000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	<i>100.00%</i>	<i>50.00%</i>	<i>50.00%</i>
Intérêts passifs:			
1 <sup>re</sup> répartition	(10 000)	(5 000)	(5 000)
Total intermédiaire	31 000	26 000	5 000
Revenus de l'activité lucrative:			
Activité lucrative indépendante	(20 000)		(20 000)
Activité lucrative dépendante	45 000	45 000	
Revenu net	56 000	71 000	(15 000)
1 <sup>re</sup> compensation		(15 000)	15 000
Revenu net après 1 <sup>re</sup> compensation	56 000	56 000	0

L'exemple donné par Daniel de Vries Reilingh<sup>28</sup> peut prêter à confusion: il effectue le transfert de l'excédent de charge du canton du lieu de situation de l'immeuble au canton de domicile avant

même d'effectuer la répartition des intérêts passifs et l'attribution des autres revenus. Il opère un raccourci, correct dans son résultat.

De même, la répartition modèle effectuée par Philipp Betschart<sup>29</sup> est très surprenante dans son ordonnancement: avant de répartir les intérêts passifs, il attribue les revenus des activités lucratives indépendante et dépendante, puis effectue les compensations nécessaires (d'abord avec les autres revenus puis avec le rendement net de la fortune du domicile principal), puis la 1<sup>re</sup> répartition des intérêts passifs suivie de la 2<sup>e</sup> répartition des intérêts passifs. Le résultat atteint est juste, mais après de nombreuses circonvolutions qui peuvent prêter à confusion.

Les modèles de répartition de la CSI<sup>30</sup> procèdent à des prises en charge par le domicile des excédents de charges des autres juridictions, opérations qui à notre avis font partie intégrante des éliminations des pertes de répartitions et doivent s'opérer seulement après que l'addition permettant de déterminer le revenu net (avant compensations) soit effectuée.

- B. Les pertes et les excédents de charges provenant d'immeubles de placement appartenant à la fortune commerciale sont à compenser dans un premier temps avec les revenus commerciaux; de même, les pertes d'exploitation sont à compenser en premier lieu avec les revenus et les gains afférents aux immeubles de placement appartenant à la fortune commerciale<sup>31</sup>.

- C. Les pertes et les excédents de charges qui ne peuvent pas être compensés au domicile principal avec les revenus imposables de ce for doivent être pris en charge,

- i. en premier lieu, par les cantons de bases fixes d'affaires ou d'établissements stables puis,
- ii. en second lieu, par les cantons de pure situation d'immeubles.

La répartition se fait proportionnellement aux revenus nets imposables<sup>32</sup>:

## RÉPARTITION INTERCANTONALE ET INTERNATIONALE

Exemple 22	Total	domicile	siège RI + immeuble privé	immeuble privé	immeuble privé
Revenus de la fortune:					
Immeubles	213 000	15 000	18 000	80 000	100 000
Titres	20 000	20 000			
Intérêts de la RI*	10 000		10 000		
Frais de la fortune:					
Immeubles	(184 000)	(2 000)	(2 000)	(150 000)	(30 000)
Titres	(1 000)	(1 000)			
Rendement net de la fortune	58 000	32 000	26 000	(70 000)	70 000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	<i>100.00%</i>	<i>20.00%</i>	<i>15.00%</i>	<i>30.00%</i>	<i>35.00%</i>
Intérêts passifs:					
1 <sup>re</sup> répartition	(100 000)	(20 000)	(15 000)	(30 000)	(35 000)
Total intermédiaire	(42 000)	12 000	11 000	(100 000)	35 000
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>		<i>28.57%</i>	<i>21.43%</i>		<i>50.00%</i>
2 <sup>e</sup> répartition		(8 571)	(6 429)	30 000	(15 000)
Total intermédiaire	(42 000)	3 429	4 571	(70 000)	20 000
Revenus de l'activité lucrative:					
Activité lucrative indépendante	50 000		50 000		
Revenu net	8 000	3 429	54 571	(70 000)	20 000
1 <sup>re</sup> compensation		(70 000)		70 000	
Revenu net après 1 <sup>re</sup> compensation	8 000	(66 571)	54 571	0	20 000
2 <sup>e</sup> compensation		54 571	(54 571)		
Revenu net après 2 <sup>e</sup> compensation	8 000	(12 000)	0	0	20 000
3 <sup>e</sup> compensation		12 000			(12 000)
Revenu net après 3 <sup>e</sup> compensation	8 000	0	0	0	8 000

\* Intérêts passifs (sur fonds étrangers) et intérêt sur capital propre.

<sup>25</sup> Cf. notamment ATF 131 I 249, 131 I 285, 132 I 220, 133 I 19; circulaire CSI No 27 du 15 mars 2007 sur l'élimination des pertes de répartition.

<sup>26</sup> de VRIES REILINGH, op. cit., § 39 ss.

<sup>27</sup> Circ. CSI No 27 § 3.1.1; BETSCHART, op. cit., § 24 ch. 29 et réf. citées.

<sup>28</sup> Op. cit., annexe 2 p. 292.

<sup>29</sup> Op. cit., § 24 ch. 30.

<sup>30</sup> Circ. CSI No 27, exemples 1, 2 et 3.

<sup>31</sup> ATF 131 I 249, 132 I 220; Circ. CSI No 27 § 3.1.2.

<sup>32</sup> Circ. CSI No 27 § 3.1.3.

## 4 Pertes à l'étranger

### 4.1 Problématique

L'interdiction de la double imposition de l'art. 127 al. 3 Cst. n'est pas applicable dans les relations internationales. Seules les dispositions des CDI font foi. Cependant, certaines règles de droit international découlent directement de notre droit interne.

Ainsi, selon l'art. 6 al. 3 LIFD, *l'étendue de l'assujettissement est définie, dans les relations internationales, conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale.* [...] [Néanmoins,] *les pertes subies à l'étranger ne doivent être prises en considération en Suisse que lors de la détermination du taux de l'impôt.*

La doctrine est controversée<sup>33</sup> quant à la portée de l'art. 6 al. 3, notamment sa relation avec la lettre de l'art. 6 al. 2 2<sup>e</sup> phr. [au] moins le revenu acquis en Suisse doit être imposé. Qu'entend-on dès lors par *pertes subies à l'étranger* et par *revenu acquis en Suisse*? Comment s'articule le texte entre l'art. 6 al. 2 et l'art. 6 al. 3 et au sein même de l'al. 3, comment s'articulent les 1<sup>e</sup>, 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> phrases entre elles?

### 4.2 Réflexions

Faut-il revenir une fois de plus sur cette querelle au niveau de l'interprétation de la loi alors que tout a été écrit sur le sujet, tout et son contraire d'ailleurs? La réponse est oui: oui car l'argumentation sommaire des administrations fiscales ne nous donne pas satisfaction. D'ailleurs, si les administrations étaient moins laconiques dans leur justification, la pertinence de leurs arguments nous aurait convaincus. Or c'est loin d'être le cas.

<sup>33</sup> Notamment RIEDWEG/FRICKER, in ASA 64 p. 513; ATHANAS/WIDMER, §§ 165 ss ad Art. 6; Peter BRÜLLSAUER, *Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, Berne 2006, p. 54 ss.; PASCHOUD, op. cit., § 12 ad art. 6 al. 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar zum DBG*, § 55 ss. ad Art. 6; LOCHER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2005, p. 341.

<sup>34</sup> PASCHOUD, op. cit., § 22 ad art. 6; contra RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., § 69 ad Art. 6.

<sup>35</sup> ATHANAS/GIGLIO, op. cit., § 16 ad Art. 6.

<sup>36</sup> ATHANAS/WIDMER, *ibidem*.

### Qu'est-ce qu'une perte en droit intercantonal?

Dans une répartition intercantonale, nous distinguons trois notions:

- les excédents de charges (*Gewinnungskostenüberschüsse*), tels que ressortant de la ligne *rendement net de la fortune*;
- les excédents d'intérêts passifs (*Schuldzinsenüberschüsse*), tels que ressortant de la ligne *rendement net de la fortune après répartition des intérêts passifs*;
- le revenu net négatif, tel que ressortant de la ligne *revenu net*.

Or, les excédents de charges et les excédents d'intérêts passifs ne représentent pas encore des pertes de répartition. En effet, ces résultats intermédiaires ne prennent pas encore en considération les autres revenus (ceux de l'activité lucrative, rentes, revenu d'une SNC etc.). Selon le Tribunal fédéral seul le revenu net négatif représente une perte de répartition. Si nous nous trouvons dans une situation intercantonale, il y a lieu de l'éliminer. Or, la CSI, dans sa circulaire No 27, se rapporte expressément au revenu net (perte) avant compensations (élimination des pertes de répartition) et non au rendement négatif de fortune avant ou après répartition des intérêts passifs...

Il s'ensuit, comme nous l'avons vu ci-dessus, qu'en droit intercantonale, il y a perte de répartition lorsque l'excédent d'intérêts passifs ou le rendement négatif de fortune n'a pas pu être absorbé par d'autres revenus ou lorsque le rendement net de fortune et les autres revenus positifs sont insuffisants pour compenser les intérêts passifs et les autres revenus négatifs. En d'autres termes, une perte correspond au revenu net négatif d'un canton.

### Qu'est-ce qui justifie de s'écarter de cette définition en droit international?

La LIFD est claire. En matière internationale, elle commande d'appliquer les règles de droit intercantonale. Un traitement différencié n'est

possible que s'il est expressément prévu. Tel est justement le cas des pertes à l'étranger qui ne peuvent être compensées (l'assiette), mais prises en considération pour le taux exclusivement.

Nous ne voyons pas de motif pertinent permettant de s'écarter de la définition intercantonale. Par conséquent, il y a lieu de comprendre le terme *pertes à l'étranger* comme le revenu net négatif d'une juridiction étrangère.

### Conséquences

Les pertes à l'étranger ne peuvent être compensées avec des revenus suisses, tous deux déterminés par la ligne *revenu net (avant élimination des pertes de répartition)*. Seule l'élimination des pertes de répartition entre la Suisse et l'étranger est prohibée. L'art. 6 al. 3 3<sup>e</sup> phr. LIFD n'a pas de portée autre que préciser qu'il n'y a pas lieu de compenser les pertes de l'étranger (revenu net négatif) avec le revenu suisse (revenu net positif), contrairement aux règles de répartition (plus précisément le principe de l'élimination des pertes de répartition) prévalant dans les rapports intercantonaux. L'art. 6 al. 3 3<sup>e</sup> phr. LIFD constitue une *lex specialis* interdisant l'élimination des pertes de répartition en provenance de l'étranger, mais n'institue nullement un nouveau concept de *perte* ayant une définition différente de celle du droit intercantonal. Le *revenu imposable acquis en Suisse* doit donc être déterminé selon les règles prescrites dans les rapports intercantonaux, avec une seule exception: la non-compensation des pertes réalisées à l'étranger.

De même, contrairement à ce qu'affirment certains auteurs<sup>34</sup>, nous ne voyons pas de motif permettant de défendre avec pertinence que l'art. 6 al. 3 LIFD ne trouverait pas application aux personnes assujetties en Suisse de manière limitée. La lettre est univoque et ne laisse pas place à interprétation<sup>35</sup>. Quelle que soit la situation (assujettissement limité en Suisse ou illimité en Suisse), il y a lieu d'opérer une deuxième et une

troisième répartition des intérêts passifs selon les règles du droit intercantonal dans la mesure où ces totaux intermédiaires ne sont pas les revenus nets avant élimination des pertes de répartition, d'autres revenus devant encore être répartis (et certains d'ailleurs attribués à l'étranger!). Par conséquent, les excédents d'intérêts passifs de l'étranger peuvent être compensés par des revenus de fortune suisses, comme s'il s'agissait d'une juridiction suisse. Seule cette solution permet une interprétation conforme au principe de l'interdiction de dualisme de méthode<sup>36</sup>.

La pratique administrative actuelle ne rejoint toutefois pas notre opinion. Ainsi, nous trouvons souvent les cas de figures suivants – erronés à nos yeux – s'agissant de contribuables assujettis illimités à l'étranger et limités en Suisse:

Exemple 23	Total	Suisse	Etranger
Revenus de la fortune:			
Immeubles	20 000	20 000	
Titres	2 000		2 000
Frais de la fortune:			
Immeubles	(10 000)	(10 000)	
Titres	(500)		(500)
Rendement net de la fortune	11 500	10 000	1 500
<i>Actifs bruts localisés en pourcents</i>	100.00%	80.00%	20.00%
Intérêts passifs:			
1 <sup>re</sup> répartition	(10 000)	(8 000)	(2 000)
Total intermédiaire	1 500	2 000	(500)
Pas de 2 <sup>e</sup> répartition	–	–	–
Rendement net de la fortune (après répartition des intérêts passifs)	1 500	2 000	(500)
Revenus de l'activité lucrative:			
Activité lucrative dépendante	100 000		100 000
Revenu net	101 500	2 000	99 500

Nous y voyons un dualisme de méthode, car si le contribuable était assujéti de manière illimitée en Suisse, l'administration opérerait une seconde répartition des intérêts passifs. Par conséquent, une personne assujéti de manière limitée en Suisse en raison d'un immeuble par exemple doit voir sa répartition internationale effectuée avec une 2<sup>e</sup> et une 3<sup>e</sup> répartition des intérêts passifs si nécessaire. Ces 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> répartitions des intérêts passifs s'inscrivent dans le processus de détermination du rendement net de la fortune. Seule la prise en compte des autres revenus permettra alors de déterminer si la juridiction étrangère génère un revenu net positif ou négatif.

La méthode de l'attribution objective des dettes et des intérêts passifs, lors d'un assujétissement limité en Suisse, donne des résultats intéressants dans la mesure où, dans le cas précédent (exemple 23), les dettes sont exclusivement liées à l'immeuble suisse:

<i>Exemple 24</i>	Total	Suisse	Etranger
Revenus de la fortune:			
Immeubles	20 000	20 000	0
Titres	2 000		2 000
Frais de la fortune:			
Immeubles	(10 000)	(10 000)	
Titres	(500)		(500)
Rendement net de la fortune	11 500	10 000	1 500
Intérêts passifs		(10 000)	
Rendement net de la fortune	1 500	0	1 500
Revenus de l'activité lucrative:			
Activité lucrative dépendante	100 000		100 000
Revenu net	101 500	0	101 500

Cette méthode conduit à un revenu réalisé en Suisse égal à zéro. Cela montre bien l'absurdité de l'argumentation de l'administration, lorsqu'elle répond au contribuable, pour justifier le refus d'opérer une 2<sup>e</sup> répartition des intérêts passifs, que les pertes à l'étranger ne peuvent être prises en considération en Suisse que pour le taux... alors que les intérêts passifs en question se rapportent en fait à l'immeuble suisse!

### 5 Conclusion

Confronté très régulièrement à ce type de problématiques, il nous semblait bon de partager le fruit de nos réflexions.

Les sources sont souvent dispersées entre la doctrine, la jurisprudence et les circulaires de la CSI, parfois lacunaires dans leurs explications. La compilation de ces différentes références et plus d'exhaustivité nous semblaient utiles pour une meilleure compréhension de cette matière complexe qui plus est.

Le lecteur aura compris que certaines positions décrites dans la présente contribution sont vivement contestées par les autorités fiscales. Nous espérons que ces lignes engendreront une pratique enfin conforme avec la législation actuelle. Voici dix-sept ans que l'AIFD a été abrogé pour faire place à la LIFD. Ce changement ne fut pas un simple changement (cosmétique) de dénomination des textes légaux, mais bien une modification en profondeur de ceux-ci et l'introduction de nouvelles règles. Il est temps d'en tirer les conséquences.