

CENTRE DE DROIT COMMERCIAL, FISCAL ET DE L'INNOVATION

Robert Danon | Jean-Luc Chenux | Nathalie Tissot (éds)

Daniel de Vries Reilingh

# Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse

systemes, relations, comparaison et examen  
de la jurisprudence



## Table des matières

Sommaire.....	VII
Table des matières .....	XIII
Bibliographie .....	XXIX
Messages du Conseil fédéral, Circulaires, Rapports, etc.....	XLIX
Table des abréviations utilisées .....	LIII
Remarques préliminaires .....	1
<b>Première partie : histoire, définitions et sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international.....</b>	<b>3</b>
<b>1 Petite introduction historique.....</b>	<b>3</b>
1.1 Droit fiscal intercantonal : les origines .....	3
1.2 Droit fiscal international.....	4
1.2.1 La question de la compétence de la Confédération pour conclure des traités internationaux dans le domaine fiscal.....	5
1.2.2 Le début de l'activité fiscale internationale de la Confédération .....	9
1.3 Comparaison des origines du droit fiscal intercantonal et international .....	10
1.4 Excursus : le premier arrêt en matière de fiscalité de la CJCE.....	12
<b>2 Souveraineté, répartition de compétences et conflit de systèmes fiscaux.....</b>	<b>14</b>
2.1 Droit fiscal intercantonal .....	14
2.1.1 Le fédéralisme, la souveraineté limitée des cantons et la répartition des compétences.....	14
2.1.2 Les conflits de systèmes fiscaux à l'intérieur de la Suisse .....	17
2.2 Droit fiscal international .....	18
2.2.1 La souveraineté des Etats, en matière fiscale notamment.....	18
2.2.2 Les conflits de systèmes fiscaux entre plusieurs Etats souverains .....	20

---

2.3	Comparaison du droit fiscal intercantonal et international .....	22
2.3.1	Souveraineté fiscale .....	22
2.3.2	Conflits de systèmes fiscaux .....	24
<b>3</b>	<b>La notion de « double imposition » .....</b>	<b>25</b>
3.1	La notion « double imposition » en droit fiscal intercantonal .....	25
3.1.1	Double imposition effective (actuelle).....	25
3.1.1.1	Identité du sujet de l'impôt .....	26
3.1.1.1.1	Le principe .....	26
3.1.1.1.2	La problématique des prix de transferts (au sein d'un groupe) en particulier.....	27
3.1.1.2	Identité de l'objet de l'impôt .....	30
3.1.1.3	Similarité des impôts .....	31
3.1.1.4	Identité de la période fiscale .....	32
3.1.2	Double imposition virtuelle .....	32
3.1.3	Interdiction du traitement discriminatoire («Schlechterstellungsverbot») .....	35
3.1.3.1	Principe .....	35
3.1.3.2	Plus d'exception au principe de l'interdiction du traitement discriminatoire.....	36
3.2	La notion « double imposition » en droit fiscal international .....	38
3.2.1	Rappel du mode de fonctionnement des CDI .....	38
3.2.2	La définition « classique » de la notion « double imposition » en droit fiscal international .....	40
3.2.3	La double imposition effective .....	42
3.2.4	La double imposition virtuelle .....	43
3.2.4.1	Le droit d'imposition exclusif.....	43
3.2.4.2	Le droit d'imposition limité et illimité .....	44
3.2.4.2.1	Le droit d'imposition limité .....	44
3.2.4.2.2	Le droit d'imposition illimité.....	45
3.2.5	La double imposition économique.....	46
3.3	Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international .....	47
3.3.1	En général .....	47
3.3.2	L'interdiction de la double imposition virtuelle .....	48
3.3.3	L'interdiction du traitement discriminatoire.....	49

<b>4</b>	<b>Les causes de la double imposition</b> .....	<b>54</b>
4.1	Le droit fiscal intercantonal .....	54
4.2	Le droit fiscal international .....	55
4.2.1	Le conflit d'assujettissements illimités (conflit résidence- résidence) .....	56
4.2.2	Le conflit d'assujettissements illimité et limité (conflit source-résidence) .....	57
4.2.3	Le conflit d'assujettissements limités (conflit source- source) .....	57
4.2.4	La double imposition économique .....	57
4.2.5	Le conflit de qualification .....	58
4.2.5.1	La solution du Commentaire OCDE .....	59
4.2.5.2	La position de la Suisse .....	60
4.2.6	Le conflit d'attribution .....	60
4.3	Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international .....	61
4.3.1	Conflit d'assujettissements illimités (conflit résidence- résidence) .....	61
4.3.2	Conflit d'assujettissements illimité et limité (conflit source-résidence) .....	62
4.3.3	Conflit d'assujettissements limités (conflit source-source) .....	63
4.3.4	Double imposition économique .....	64
4.3.5	Conflit de qualification .....	64
4.3.6	Conflit d'attribution .....	66
<b>5</b>	<b>Définition du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international</b> .....	<b>68</b>
5.1	Droit fiscal intercantonal .....	68
5.2	Droit fiscal international .....	70
5.3	Comparaison .....	72
<b>6</b>	<b>Les sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international</b> .....	<b>73</b>
6.1	Droit fiscal intercantonal .....	73
6.1.1	La LHID .....	73
6.1.2	La jurisprudence du Tribunal fédéral .....	75
6.1.3	Rapport et interaction entre la LHID et la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale .....	77
6.1.3.1	Le rapport entre la LHID et la jurisprudence en matière intercantonale .....	77

6.1.3.2	L'interaction entre la LHID et la jurisprudence en matière intercantonale : quelques arrêts récents .....	79
6.1.4	Les conventions intercantionales, les circulaires et accords généraux et les accords entre cantons dans des cas particuliers .....	82
6.1.4.1	Les conventions intercantionales .....	82
6.1.4.2	Les Circulaires et accords de nature générale entre les cantons .....	84
6.1.4.3	Les accords entre cantons dans des cas particuliers.....	86
6.1.5	Mesures unilatérales prises par les cantons .....	86
6.2	Droit fiscal international .....	86
6.2.1	Les Conventions modèles et les travaux y relatifs.....	87
6.2.1.1	L'OCDE.....	87
6.2.1.1.1	Structure du MC OCDE.....	87
6.2.1.1.2	Histoire et importance du MC OCDE.....	88
6.2.1.1.3	Importance du MC OCDE pour la Suisse de manière générale.....	89
6.2.1.2	La Société des Nations (SdN) et les Nations Unies.....	90
6.2.1.3	Le MC des Etats-Unis.....	91
6.2.2	Les conventions de double imposition conclues par la Suisse .....	91
6.2.2.1	La compétence de conclure des CDI en Suisse .....	92
6.2.2.1.1	La Confédération .....	92
6.2.2.1.2	Les cantons .....	92
6.2.2.2	Le rang des traités, en particulier des CDI, dans la hiérarchie des actes normatifs suisses.....	94
6.2.2.3	Les dispositions d'exécution.....	98
6.2.3	Le droit interne .....	99
6.2.4	Excursus : le droit européen.....	99
6.3	Comparaison .....	101
6.3.1	Hierarchie des sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international.....	101
6.3.2	Le « soft law » en droit international et en droit intercantonal .....	103
6.3.3	Densité normative.....	104
6.3.4	La nature des sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international.....	105

<b>Deuxième partie : l'exonération unilatérale des entreprises,</b>	
<b>établissements stables et immeubles étrangers.....</b> 107	
<b>7</b>	<b>Le principe de l'exonération des entreprises,</b>
	<b>établissements stables et immeubles étrangers.....</b> 108
7.1	En Suisse..... 108
7.1.1	La LHID et le droit cantonal..... 108
7.1.2	La jurisprudence en matière de double imposition
	intercantonale..... 109
7.1.3	La LIFD ..... 110
7.1.4	Comparaison ..... 111
7.2	Comparaison avec les Pays-Bas ..... 113
7.2.1	Enseignement de la comparaison avec les Pays-Bas ..... 114
7.2.2	Le principe de l'exonération unilatérale et inconditionnelle
	est-il justifié dans les rapports internationaux ?..... 115
<b>8</b>	<b>La mesure de l'exonération des entreprises,</b>
	<b>établissements stables et immeubles étrangers.....</b> 117
<b>9</b>	<b>La notion « entreprises » dans les rapports</b>
	<b>internationaux et dans les rapports intercantonaux.....</b> 119
9.1	Le terme « entreprise » en droit fédéral (LIFD) ..... 119
9.1.1	Symétrie des termes « entreprise » (et « établissement
	stable ») en cas d'assujettissement limité et illimité ..... 119
9.1.2	La définition selon la doctrine ..... 120
9.1.3	L'exigence d'installations fixes et permanentes à
	l'étranger..... 121
9.2	Le terme « entreprise » en droit fiscal intercantonal..... 123
9.2.1	La LHID..... 123
9.2.2	La jurisprudence en matière intercantonale ..... 124
9.2.3	La notion d'exploitation (ou base fixe d'affaires) en droit
	fiscal intercantonal..... 125
9.2.3.1	La jurisprudence récente du Tribunal fédéral ..... 126
9.2.3.2	Critique de la jurisprudence du Tribunal fédéral ..... 129
9.2.3.2.1	Absence de référence à la LHID..... 129
9.2.3.2.2	Différence de traitement en droit international ..... 131
9.3	Distinction de l'entreprise par rapport à l'établissement
	stable et par rapport à l'activité lucrative indépendante ..... 131
9.3.1	Distinction par rapport à l'établissement stable..... 131
9.3.2	Distinction par rapport à l'activité lucrative indépendante ..... 132
9.3.2.1	Distinction en théorie..... 132

9.3.2.2	La distinction en pratique : la jurisprudence du Tribunal fédéral .....	134
9.3.2.3	La critique de la jurisprudence par la doctrine.....	135
9.3.2.4	Prise de position.....	136
9.4	Excursus : les sociétés de personnes non commerciales.....	138
9.4.1	Traitement en droit fiscal international de la Suisse .....	138
9.4.2	Traitement en droit fiscal intercantonal et comparaison.....	139
9.4.3	Prise de position : contradiction avec l'activité lucrative indépendante .....	140
9.5	Excursus: le traitement fiscal réservé à la SCPC (art. 98-109 LPCC).....	142
9.5.1	Description de la SCPC .....	142
9.5.2	Discussion du traitement fiscal de la SCPC.....	144
9.5.2.1	Fortune privée ou fortune commerciale ? .....	144
9.5.2.2	For d'imposition lorsque des personnes morales participent à la SCPC.....	146
9.6	La notion « entreprise » du droit conventionnel de la Suisse .....	147
9.7	Comparaison .....	150
9.7.1	Comparaison entre le droit intercantonal et la LIFD .....	150
9.7.2	Comparaison entre le droit conventionnel et le droit interne suisse.....	151
<b>10</b>	<b>La notion « établissement stable » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux.....</b>	<b>153</b>
10.1	La définition de l'établissement stable en matière d'impôt fédéral direct .....	154
10.1.1	Symétrie des définitions en cas d'assujettissements limité et illimité.....	154
10.1.2	La formulation et sa comparaison avec le MC OCDE .....	155
10.1.3	La liste des art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD: liste déclarative ou constitutive ? .....	156
10.1.4	Les trois critères.....	158
10.1.4.1	Des installations de l'entreprise.....	158
10.1.4.2	Des installations fixes et permanentes .....	159
10.1.4.3	Des installations dans lesquelles s'exerce une partie de l'activité de l'entreprise .....	159
10.1.5	Synthèse.....	160
10.2	La définition de l'établissement stable dans les rapports intercantonaux.....	160
10.2.1	La LHID.....	160

10.2.2	Le droit cantonal.....	162
10.2.2.1.1	La définition du terme « établissement stable ».....	162
10.2.2.2	L'exonération unilatérale des établissements stables étrangers en vertu du droit cantonal.....	164
10.2.3	La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale.....	165
10.2.3.1	Des installations fixes et permanentes.....	165
10.2.3.2	Des installations dans lesquelles s'exerce une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité.....	166
10.2.3.3	Des installations faisant partie de l'entreprise.....	167
10.2.3.4	Casuistique.....	169
10.2.3.5	Prise de position au sujet de la casuistique.....	173
10.2.3.6	Le cas particulier des chantiers de constructions.....	173
10.2.4	Interaction entre le droit jurisprudentiel intercantonal et de la LHID examinée à l'aide de l'arrêt Shell.....	175
10.2.5	Prise de position.....	176
10.3	La notion d'établissement stable en droit fiscal international.....	179
10.3.1	Structure de l'art. 5 MC OCDE.....	179
10.3.2	Définition autonome de l'art. 5 MC OCDE, son effet sur le droit suisse et ses éléments constitutifs.....	179
10.3.2.1	Définition autonome de l'art. 5 MC OCDE.....	179
10.3.2.2	L'effet sur le droit interne suisse et le but de la norme.....	180
10.3.2.3	Les éléments constitutifs de l'établissement stable.....	181
10.3.3	Une installation d'affaires.....	181
10.3.3.1	Un support matériel.....	181
10.3.3.2	Le pouvoir de disposer et son attribution à l'entreprise.....	183
10.3.3.3	Exemples.....	185
10.3.4	Une installation « fixe ».....	186
10.3.5	L'exercice de l'activité entrepreneuriale par l'intermédiaire de cette installation fixe.....	188
10.3.5.1	L'importance relative et absolue de l'installation.....	188
10.3.5.2	Degré de permanence ou durée.....	189
10.3.5.3	Le type d'activité.....	191
10.4	Comparaison.....	192
10.4.1	Comparaison du droit conventionnel et de la LIFD.....	192
10.4.1.1	La formulation et la définition de manière générale.....	192
10.4.1.2	La nature constitutive ou non de la liste des art. 4 al. 2, deuxième phrase et 51 al. 2, deuxième phrase LIFD.....	193



10.4.1.3	Les trois critères.....	193
10.4.1.3.1	L'installation d'affaires.....	193
10.4.1.3.2	Une installation fixe.....	194
10.4.1.3.3	L'exercice de l'activité entrepreneuriale par l'intermédiaire de cette installation fixe .....	194
10.4.2	Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international .....	194
<b>11</b>	<b>La notion « immeubles » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux .....</b>	<b>196</b>
11.1	Définition des immeubles en matière d'impôt fédéral direct .....	196
11.1.1	Symétrie ou asymétrie du terme « immeuble » en cas d'assujettissement limité et illimité .....	196
11.1.2	Définition : renvoi au droit civil .....	198
11.1.3	La propriété foncière (droit civil) .....	199
11.1.3.1	La partie intégrante .....	200
11.1.3.2	Les accessoires.....	202
11.1.4	Les droits réels limités (droit civil).....	202
11.1.4.1	Les servitudes («Dienstbarkeiten») .....	203
11.1.4.2	Les droits de gage immobiliers («Grundpfandrechte») .....	204
11.1.4.3	Les charges foncières («die Grundlasten»).....	205
11.1.5	Est-ce que les droits réels limités font partie des immeubles exclus de l'impôt en cas d'assujettissement limité ? .....	206
11.1.5.1	La doctrine.....	206
11.1.5.2	Prise de position.....	207
11.1.6	Aperçu et proposition de lege ferenda .....	209
11.1.7	Les droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels .....	210
11.1.7.1	La propriété économique de l'actionnaire-locataire sur le bien immobilier mis à sa disposition .....	211
11.1.7.1.1	La position de la doctrine.....	211
11.1.7.1.2	La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la mise à disposition d'immeubles à des proches.....	212
11.1.7.1.3	Les conséquences.....	214
11.1.7.2	Les constructions sur fonds d'autrui .....	215
11.1.7.2.1	Les constructions sur fonds d'autrui situés à l'étranger.....	216
11.1.7.2.2	Les constructions sur fonds d'autrui situées en Suisse .....	217

11.1.8	Excursus : le courtage d'immeubles situés à l'étranger.....	217
11.1.8.1	La non-exonération des commissions de courtage sur des immeubles étrangers sur la base du droit interne.....	217
11.1.8.2	Les motifs de la non-exonération des commissions de courtage sur des immeubles étrangers .....	218
11.1.8.2.1	Sur la base du droit intercantonal .....	218
11.1.8.2.2	Sur la base de la LIFD .....	219
11.1.8.3	L'application des règles conventionnelles.....	219
11.2	La notion d'immeubles en droit fiscal intercantonal .....	220
11.2.1	La LHID.....	220
11.2.1.1	Le courtage d'immeubles.....	222
11.2.1.2	Les droits personnels assimilables économiquement aux droits de jouissance réels .....	223
11.2.2	Comparaison de la LHID et de la LIFD.....	223
11.2.2.1	Les dispositions légales .....	224
11.2.2.2	Comparaison .....	225
11.2.3	La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale.....	226
11.2.3.1	La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la propriété foncière.....	226
11.2.3.2	Les parties intégrantes et les accessoires .....	230
11.2.4	Appréciation et comparaison de la LHID et de la jurisprudence en matière intercantonale .....	232
11.3	La notion d'immeuble en droit fiscal conventionnel de la Suisse .....	233
11.3.1	Le système d'attribution de compétence du MC OCDE.....	233
11.3.2	La définition du terme « immeuble » : renvoi au droit interne .....	234
11.3.3	Les listes « positive » et « négative » de l'art. 6 al. 2 MC OCDE .....	236
11.3.3.1	La liste « positive ».....	236
11.3.3.1.1	Les accessoires.....	237
11.3.3.1.2	Le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières.....	238
11.3.3.2	La liste « négative ».....	238
11.3.4	La définition des revenus immobiliers.....	239
11.3.4.1	En général .....	239
11.3.4.2	Exemples.....	240
11.3.5	Excursus : le traitement des actions des sociétés immobilières .....	242
11.3.5.1	La règle générale.....	242

11.3.5.2	Les exceptions : la CDI-F et la CDI-FIN.....	242
11.3.5.2.1	La CDI-F.....	243
11.3.5.2.2	La CDI-FIN .....	244
11.4	Comparaison de la notion d'immeubles en droit international et en droit intercantonal .....	245
<b>Troisième partie : la jurisprudence du Tribunal fédéral en droit fiscal international et sa comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....</b>		<b>247</b>
<b>12</b>	<b>Les personnes physiques dans les relations internationales .....</b>	<b>248</b>
12.1	La rémanence du domicile en droit international : l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 juillet 2004 .....	248
12.1.1	Objet du litige .....	248
12.1.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	248
12.1.3	Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....	249
12.1.3.1	La position de la doctrine au sujet de la « rémanence du domicile » en droit fiscal international .....	249
12.1.3.2	La rémanence – comparaison entre le droit fiscal international et le droit fiscal intercantonal .....	251
12.1.3.2.1	Fondement théorique .....	251
12.1.3.2.2	Prise de position.....	252
12.1.3.2.3	Examen de la jurisprudence du Tribunal fédéral .....	253
12.2	Le déplacement du domicile entre différents pays : arrêt du Tribunal fédéral du 8 novembre 2007.....	255
12.2.1	Objet du litige .....	255
12.2.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	256
12.2.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....	257
12.3	Excursus : coordination de la notion de domicile entre la LHID et la LIFD .....	258
12.3.1	Le domicile alternant en matière de double imposition intercantonale.....	258
12.3.2	Hypothèse : transposer la notion de domicile alternant dans un contexte international .....	259
12.3.3	D'autres divergences entre le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international en matière de domicile des personnes physiques .....	261

12.3.3.1	Le séjour saisonnier .....	261
12.3.3.1.1	En droit intercantonal.....	261
12.3.3.1.2	Comparaison avec le droit fiscal international.....	262
12.3.3.2	La position dirigeante .....	263
12.3.3.2.1	En droit fiscal intercantonal.....	263
12.3.3.2.2	Comparaison avec le droit fiscal international.....	264
12.3.3.3	Le domicile séparé des conjoints .....	265
12.3.3.3.1	En droit intercantonal.....	265
12.3.3.3.2	Comparaison avec le droit fiscal international.....	266
12.3.4	Petite digression : des conflits d'attribution de revenus d'employés se déplaçant souvent dans un contexte international .....	267
12.4	La répartition internationale du revenu de conjoints domiciliés dans deux pays différents : l'arrêt du Tribunal fédéral du 11 mai 2001 .....	269
12.4.1	Objet du litige .....	269
12.4.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	270
12.4.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....	271
12.4.3.1	Commentaire.....	271
12.4.3.1.1	La méthode de répartition .....	271
12.4.3.1.2	Des obligations fiscales en Suisse de l'époux domicilié à l'étranger ? .....	271
12.4.3.2	Comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	272
12.5	Déductibilité des frais d'acquisition du revenu du travail exercé en Suisse d'un travailleur domicilié à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 décembre 1996 .....	273
12.5.1	L'objet du litige .....	273
12.5.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	273
12.5.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....	275
12.6	Déduction des cotisations au troisième pilier A d'un résident étranger travaillant en Suisse : ATF 117 Ib 358.....	276
12.6.1	Objet du litige .....	276
12.6.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	276
12.6.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....	277
12.7	L'ALCP et la procédure d'imposition à la source : l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010.....	278
12.7.1	Objet du litige .....	278
12.7.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	279

---

12.7.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....	280
12.7.3.1	Commentaire.....	280
12.7.3.2	Comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....	281
12.8	Attribution des revenus d'un sportif à l'Etat du lieu de l'activité – application de l'art. 17 MC OCDE : l'arrêt du Tribunal fédéral du 6 mai 2008.....	281
12.8.1	Objet du litige .....	281
12.8.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	282
12.8.3	Discussion de la manière de juger l'affaire par le Tribunal fédéral et comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	285
12.9	La méthode de répartition des dettes et des intérêts passifs dans les rapports internationaux : l'arrêt du Tribunal fédéral du 20 août 1996 .....	286
12.9.1	L'objet du litige .....	286
12.9.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	287
12.9.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....	288
12.9.3.1	Commentaires relatifs à l'adéquation de la méthode en droit fiscal international .....	288
12.9.3.2	Commentaires relatifs aux particularités du système de répartition du droit fiscal intercantonal.....	290
12.10	Excédents d'intérêts passifs et de charges attribués à l'étranger : l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Thurgovie du 13 janvier 1999 .....	292
12.10.1	Objet du litige : prise en charge de l'excédent d'intérêts passifs attribués à l'étranger par le domicile suisse .....	292
12.10.2	Les considérants du Tribunal administratif du canton de Thurgovie.....	292
12.10.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....	294
12.11	Prise en charge d'une perte sur immeubles situés à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 novembre 1999 .....	297
12.11.1	Objet du litige .....	297
12.11.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	297
12.11.3	Commentaire et comparaison avec le droit fiscal intercantonal .....	299
12.11.3.1	L'ancienne jurisprudence en droit fiscal intercantonal.....	299
12.11.3.2	La nouvelle jurisprudence en droit fiscal intercantonal.....	301

12.11.3.3	Application par analogie en droit fiscal international de la nouvelle jurisprudence.....	302
12.11.3.4	Critique générale de l'arrêt discuté ici.....	302
12.12	Corrections de valeurs sur des immeubles étrangers et répartition des intérêts passifs des commerçants d'immeubles : l'arrêt du Tribunal fédéral du 21 août 2007.....	304
12.12.1	Objet du litige.....	304
12.12.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	304
12.12.3	Commentaire.....	306
<b>13</b>	<b>Les entreprises dans les relations internationales.....</b>	<b>308</b>
13.1	Existence ou non d'une entreprise à l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 13 août 2007.....	308
13.1.1	Objet du litige.....	308
13.1.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	308
13.1.3	Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	309
13.1.3.1	Discussion.....	309
13.1.3.2	Comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	310
13.2	Attribution d'une participation à l'établissement stable suisse ou au siège étranger pour le remboursement de l'impôt anticipé : l'arrêt du Tribunal fédéral du 22 février 2008.....	312
13.2.1	Objet du litige.....	312
13.2.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	313
13.2.3	Comparaison avec le droit fiscal intercantonal et discussion.....	314
13.2.3.1	Comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	314
13.2.3.2	Discussion : le droit fiscal international.....	316
13.3	Répartition internationale du bénéfice d'une société d'assurance : ATF 103 Ia 233.....	317
13.3.1	Objet du litige.....	317
13.3.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	318
13.3.3	Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	319
13.4	Répartition internationale du bénéfice d'une banque : ATF 117 Ib 248.....	320
13.4.1	Objet du litige.....	320
13.4.2	Les considérants du Tribunal fédéral.....	321
13.4.3	Discussion et comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....	322

13.5	Prise en charge de la perte suisse par l'étranger : l'arrêt du Tribunal fédéral du 10 décembre 2003 .....	323
13.5.1	Objet du litige .....	323
13.5.2	Les considérants du Tribunal fédéral .....	324
13.5.3	Commentaires .....	325
13.5.3.1	Au sujet de l'attribution de la totalité du résultat à X GbmH (Allemagne) .....	325
13.5.3.2	Au sujet de la consolidation du résultat d'A. & Co. et B. & Co. ....	325
13.5.3.3	Au sujet de la qualification de for spécial de la participation de X GbmH en tant que commanditaire des sociétés A. & Co. et B. & Co. ....	326
13.5.3.4	Au sujet des règles de répartition applicables aux commanditaires des sociétés en commandite .....	328
13.5.3.5	Au sujet de la prise en compte de la perte de B. & Co. ....	329
	<b>Quatrième partie : synthèse et conclusion .....</b>	<b>331</b>
<b>14</b>	<b>Histoire, définitions et sources du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international.....</b>	<b>331</b>
14.1	Histoire : convergences.....	331
14.2	Souveraineté des acteurs : différences fondamentales.....	332
14.3	La notion de « double imposition » .....	332
14.3.1	Les points communs – du moins en apparence.....	332
14.3.2	Les différences .....	333
14.3.2.1	La problématique de prix de transfert en matière de double imposition intercantonale.....	333
14.3.2.2	L'interdiction de la double imposition virtuelle .....	333
14.3.2.3	L'interdiction du traitement discriminatoire.....	334
14.4	Les causes de la double imposition : la différence des systèmes .....	334
14.5	Les sources du droit fiscal intercantonal et international.....	335
14.5.1	La hiérarchie des sources : une grande similitude .....	335
14.5.2	Le « soft law » .....	335
14.5.3	La plus grande densité normative en droit intercantonal .....	335
14.5.4	La nature des sources : caractère seulement négatif du droit fiscal international .....	335
<b>15</b>	<b>L'exonération unilatérale des entreprises, établissements stables et immeubles étrangers.....</b>	<b>337</b>
15.1	Le principe de l'exonération et sa justification.....	337

15.2	La mesure de l'exonération.....	338
15.3	La notion « entreprises » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux .....	338
15.4	La notion « établissement stable » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux .....	339
15.4.1	La symétrie en matière d'impôt fédéral direct.....	339
15.4.2	Comparaison du droit conventionnel et de la LIFD.....	340
15.4.3	Comparaison du droit fiscal intercantonal et du droit fiscal international .....	340
15.5	La notion « immeubles » dans les rapports internationaux et dans les rapports intercantonaux .....	341
15.5.1	Asymétrie du terme « immeuble » en cas d'assujettissement limité et illimité en matière de LIFD .....	341
15.5.2	La notion d'immeubles en droit fiscal intercantonal .....	342
15.5.2.1	Comparaison de la LHID et la LIFD .....	342
15.5.2.2	La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale et son importance .....	342
15.5.3	Comparaison de la notion d'immeubles en droit international et en droit intercantonal .....	343
<b>16</b>	<b>La jurisprudence du Tribunal fédéral en droit fiscal international – comparaison avec le droit fiscal intercantonal.....</b>	<b>344</b>
16.1	Les personnes physiques dans les relations internationales.....	344
16.1.1	La rémanence du domicile en droit international : comparaison avec le droit intercantonal .....	344
16.1.2	Excursus : coordination de la notion de domicile entre la LHID et la LIFD .....	345
16.1.3	Les méthodes de répartition du revenu .....	346
16.1.3.1	Les frais d'acquisition du revenu du travail.....	346
16.1.3.2	Les dettes, les intérêts passifs et les excédents .....	346
16.2	Les entreprises dans les relations internationales .....	348
16.2.1	L'importance du concept d'entreprise en tant que critère de rattachement.....	348
16.2.2	Attribution d'une participation à l'établissement stable suisse ou au siège étranger pour le remboursement de l'impôt anticipé.....	348
16.2.3	Répartition internationale du bénéfice.....	349
16.2.4	Prise en charge de la perte suisse par l'étranger .....	350
<b>17</b>	<b>Conclusion .....</b>	<b>351</b>



**Annexes : tableaux synoptiques des règles de répartition  
(ou de partage) valables en droit fiscal intercantonal..... i**

A. Règles de répartition (ou de partage) applicables aux  
personnes physiques et aux entreprises pour l'imposition  
du revenu/bénéfices ..... i

B. Règles de répartition (ou de partage) applicables aux  
personnes physiques et entreprises pour l'imposition  
de la fortune/du capital ..... ii

C. Règles de répartition des déductions du revenu/de la  
fortune des personnes physiques..... iii