



Berne, le 28 juin 2023

# **Loi fédérale sur la prolongation du délai de compensation des pertes (mise en œuvre de la motion de la CER-N [21.3001])**

## **Rapport explicatif en vue de l'ouverture de la procédure de consultation**

## Condensé

***L'extension à dix ans du délai de compensation des pertes est une mesure d'allègement fiscal en faveur des travailleurs indépendants et des entreprises revêtant la forme juridique d'une personne morale. Elle vise à améliorer l'égalité de traitement des entreprises confrontées à des pertes.***

### **Contexte**

*À la suite de la pandémie, le Parlement demande l'extension de sept à dix ans du délai de compensation des pertes pour les entreprises. Cette modification s'impose parce que sous la réglementation en vigueur, il peut arriver que des entreprises se retrouvent dans l'impossibilité de compenser une partie de leurs pertes par des bénéfices ultérieurs.*

*L'extension du délai doit profiter à toutes les entreprises quelles que soient leur taille, leur forme juridique ou leur secteur, comme le veut la motion 21.3001 «Étendre à dix ans la possibilité de compenser des pertes» adoptée par les conseils.*

### **Contenu du projet**

*L'extension de sept à dix ans du délai de compensation des pertes est un moyen de mieux respecter le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique. Elle vise à faciliter le rétablissement des entreprises mises à mal par la pandémie et doit s'appliquer aux pertes survenues à partir de l'exercice 2020.*

*La mesure envisagée pourrait aider les entreprises concernées à reconstruire leurs activités. Elle pourrait aussi bénéficier aux entreprises récemment fondées dont la phase de lancement se prolonge.*

*Faute de données statistiques, il n'est pas possible de chiffrer la diminution des recettes qui en résulterait pour la Confédération, les cantons et les communes.*

<b>Condensé</b>	<b>2</b>
<b>1 Contexte</b>	<b>4</b>
1.1 Droit en vigueur	4
1.1.1 Bases	4
1.1.2 Impôt fédéral direct	5
1.1.2.1 Compensation des pertes d'entreprises suisses	5
1.1.2.2 Compensation des pertes d'un établissement stable à l'étranger	7
1.1.3 Loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes	8
<b>2 Droit comparé</b>	<b>8</b>
<b>3 Présentation du projet</b>	<b>11</b>
3.1 Réglementation proposée	11
3.2 Disposition transitoire, entrée en vigueur et mise en œuvre par les cantons	12
<b>4 Commentaires des dispositions</b>	<b>12</b>
<b>5 Conséquences</b>	<b>13</b>
5.1 Conséquences pour les finances publiques	13
5.2 Conséquences pour le personnel des administrations publiques	14
5.3 Conséquences économiques	14
5.4 Constitutionnalité	15
5.5 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse	15
5.6 Frein aux dépenses	16

## Rapport explicatif

### 1 Contexte

En lui transmettant, le 1<sup>er</sup> juin 2022, la motion de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national 21.3001 «Étendre à dix ans la possibilité de compenser des pertes», le Parlement a chargé le Conseil fédéral de modifier les bases légales du délai de compensation des pertes afin de le faire passer de sept à dix ans. Selon le texte de la motion, la nouvelle réglementation s'appliquerait aux pertes survenues à partir de 2020. Sa mise en œuvre n'aurait donc des conséquences pratiques qu'à partir de 2028.

La motion est motivée par la situation économique qui affecte nombre d'entreprises en raison de la pandémie de COVID-19. Selon ses auteurs, l'extension du délai de compensation des pertes pourrait aider les entreprises concernées à reconstruire leurs activités lorsqu'elles auront renoué avec les bénéficiaires. Ils estiment d'ailleurs qu'elle devrait s'appliquer à toutes les entreprises, y compris à celles qui ont renoncé à recourir à un crédit de cautionnement COVID-19. Nombre d'entre elles se trouvent en effet aussi dans une situation économique extrêmement difficile.

Dans son avis du 24 février 2021, le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion. Tout en se déclarant ouvert à une extension de la compensation des pertes, il a justifié son rejet par la formulation très restrictive, selon lui, de la motion, qui rendrait impossibles d'autres variantes de mise en œuvre en cas d'acceptation.

Le Conseil fédéral avait déjà proposé une réforme de la compensation des pertes lors de la consultation relative à la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises (RIE) III en 2014. La mesure prévoyait une possibilité de reporter les pertes sans limitation dans le temps associée à une imposition minimale du bénéfice net avant compensation des pertes. Une entreprise devait pouvoir reporter la totalité des pertes sur les périodes fiscales futures, mais dès qu'elle aurait renoué avec les bénéficiaires, 20 % du bénéfice net avant compensation des pertes auraient été imposés tous les ans. Les cantons et la majorité des partis politiques et des associations ont rejeté cette proposition au motif qu'elle ne présentait pas de lien direct avec la RIE III et qu'elle n'était pas prioritaire<sup>1</sup>. Le Conseil fédéral avait donc abandonné ce projet de réforme de la compensation des pertes.

### 1.1 Droit en vigueur

#### 1.1.1 Bases

La compensation des pertes sur plusieurs périodes fiscales est fondée sur le principe du bénéfice total. Ce principe découle du principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique et signifie que la somme de tous les résultats de l'entreprise

<sup>1</sup> Voir la présentation détaillée des avis reçus: [https://www.fedlex.admin.ch/files-tore/fedlex\\_data.admin.ch/eli/dl/proj/6013/131/cons\\_1/doc\\_12/fr/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-6013-131-cons\\_1-doc\\_12-fr-pdf-a.pdf](https://www.fedlex.admin.ch/files-tore/fedlex_data.admin.ch/eli/dl/proj/6013/131/cons_1/doc_12/fr/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-6013-131-cons_1-doc_12-fr-pdf-a.pdf)

pour une période donnée en constitue le bénéfice total et correspond donc à sa capacité économique globale<sup>2</sup>. Le bénéfice total correspond à la somme des bénéfices de chaque exercice déduction faite des pertes de chaque exercice pendant la durée de vie de l'entreprise. Selon cette théorie, le report des pertes devrait être possible sans limitation dans le temps, tant sur les années ultérieures (report en avant) que sur les années antérieures (report en arrière). L'application du principe du bénéfice total est notamment restreinte dans les lois fiscales en vigueur par l'imposition périodique, qui, pour des raisons pratiques, ne permet qu'une compensation des pertes limitée dans le temps.

## 1.1.2 Impôt fédéral direct

### 1.1.2.1 Compensation des pertes d'entreprises suisses

Conformément à la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)<sup>3</sup>, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites. Cette compensation ordinaire est valable et pour les travailleurs indépendants (*art. 31, al. 1*) et pour les personnes morales (*art. 67, al. 1*). Les reports de perte qui subsistent au-delà de ces sept années expirent définitivement. Par ailleurs, aucun report en arrière n'est possible.

La compensation extraordinaire des pertes est réglée aux art. 31, al. 2, et 67, al. 2, LIFD, et ne s'applique qu'en cas d'assainissement. Dans ce cas, les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du bénéfice peuvent être défalquées du bénéfice d'assainissement de manière illimitée dans le temps. Le bénéfice d'assainissement résulte de mesures financières (d'assainissement), c'est-à-dire de versements supplémentaires ou de prestations qui sont effectués pour éliminer ou réduire un bilan déficitaire proprement dit. Il y a bilan déficitaire proprement dit lorsqu'il y a des pertes et que la société de capitaux ou la société coopérative ou, en cas d'activité lucrative indépendante, l'entreprise individuelle ou la société de personnes ne dispose pas de réserves ouvertes et / ou latentes qui couvrent les pertes comptabilisées<sup>4</sup>.

La limitation à sept ans de la compensation ordinaire des pertes peut créer des inégalités de traitement, d'une part pour les personnes morales ou pour les personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante (ci-après regroupées sous le terme «entreprises») qui enregistrent une seule fois une perte élevée suivie d'une succession de bénéfices modestes (ex. 1), d'autre part pour les entreprises qui enregistrent de petites pertes sur plusieurs périodes fiscales, suivies de bénéfices modestes (ex. 2). Lorsqu'il y a eu plusieurs exercices marqués par des pertes, il faut commencer par compenser la plus ancienne des pertes non encore prises en compte mais appartenant toujours à la période de compensation.

Exemple 1: Perte unique importante et bénéfices modestes:

<sup>2</sup> Martin Zweifel / Michael Beusch (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG*, 4<sup>e</sup> édition, 2022, n° 153 *ad art.* 58 LIFD

<sup>3</sup> RS 642.11

<sup>4</sup> Voir circulaire n° 32 de l'Administration fédérale des contributions *Assainissement de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives* du 23 décembre 2010.

Année	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032
Bénéfice / Perte de l'exercice	-150	10	10	20	10	10	10	20	20	10	10	10	20
Report en avant													
		140	130	110	100	90	80	60					

La perte enregistrée en 2020 génère, pour la période fiscale 2027, un report de 60, qui ne pourra plus être compensé à partir de 2028. Dans cette configuration, la limitation des reports à 7 ans entraîne une surimposition.

Exemple 2: Plusieurs pertes et bénéfices modestes:

Année	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032
Bénéfice / Perte de l'exercice	-50	-40	-30	-30	10	10	20	10	10	10	20	30	40
Report en avant													
2020	50												
2021	50	40											
2022	50	40	30										
2023	50	40	30	30									
2024	40	40	30	30	0								
2025	30	40	30	30	0	0							
2026	10	40	30	30	0	0	0						
2027	0	40	30	30	0	0	0	0					
2028		30	30	30	0	0	0	0	0				
2029			20	30	0	0	0	0	0	0			
2030				10	0	0	0	0	0	0	0		
2031					0	0	0	0	0	0	0	0	
Pertes définitives		0	0	0	0	0	0	0	30	20	10	0	0

La limitation du délai de compensation des pertes aux 7 années qui précèdent la période fiscale entraîne ici aussi des pertes définitives. En l'occurrence, les pertes reportées des années 2021, 2022 et 2023 aboutissent à une perte définitive de 60 en 2028, 2029 et 2030, non compensable les années ultérieures.

Exemple 3: Plusieurs pertes (pas de phase de pertes prolongée) et bénéfices modestes:

Année	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032
Bénéfice / Perte de l'exercice	-50	10	10	-40	20	10	-30	10	10	-30	20	30	40
<b>Report en avant</b>													
2020	50												
2021	40	0											
2022	30	0	0										
2023	30	0	0	40									
2024	10	0	0	40	0								
2025	0	0	0	40	0	0							
2026	0	0	0	40	0	0	30						
2027	0	0	0	30	0	0	30	0					
2028		0	0	20	0	0	30	0	0				
2029			0	20	0	0	30	0	0	30			
2030				0	0	0	30	0	0	30	0		
2031					0	0	0	0	0	0	0	0	
Pertes définitives	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Dans nos trois exemples, le bénéfice total sur 13 ans est de 10. Seul l'exemple 3 n'indique pas de perte importante en 2020, 2021 et 2022, ni de période de pertes de plusieurs années. Résultat: pas de perte définitive, donc (malgré une performance économique égale) une imposition nettement moins lourde sur 13 ans dans l'exemple 3 (ex. 1: bénéfice imposable de 70 pour la période 2028-2032; ex. 2: bénéfice imposable de 70 pour la période 2031-2032; ex. 3: bénéfice imposable de 10 en 2032).

### 1.1.2 Compensation des pertes d'un établissement stable à l'étranger

Les personnes assujetties à l'impôt en Suisse à titre illimité peuvent, en vertu de l'art. 52, al. 3, LIFD (personnes morales) et de l'art. 6, al. 3, LIFD (personnes physiques) déduire les pertes subies à l'étranger par un établissement stable leur appartenant si l'État dans lequel cet établissement est sis n'a pas déjà tenu compte de ces pertes. Cela dit, cette compensation n'est possible que de façon provisoire, c'est-à-dire sous réserve que l'établissement stable ne réalise pas, au cours des sept années qui suivent, de bénéfices permettant de compenser les pertes subies dans l'État où il est sis, ni d'autres bénéfices (immobiliers, p. ex.) dans l'État en question, permettant de compenser ces pertes. À défaut, il y aura, pour les personnes morales, correction de l'imposition en Suisse dans la mesure des pertes compensées à l'étranger, l'année même de cette compensation. Pour les personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante, si les pertes d'un établissement stable à l'étranger sont compensées en Suisse dans un premier temps puis, dans les sept années qui suivent, dans l'État où est sis l'établissement stable, il y aura révision de la taxation initiale, conformément

à l'art. 6, al. 3, 2<sup>e</sup> phrase, LIFD. La 2<sup>e</sup> moitié de cette phrase précise qu'en cas de révision, la perte subie par l'établissement stable à l'étranger ne devra être prise en considération, a posteriori, que pour déterminer le taux de l'impôt en Suisse.

### **1.1.3 Loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes**

Les dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)<sup>5</sup> relatives à la compensation ordinaire ou extraordinaire des pertes sont identiques à celles de la LIFD. Les dispositions qui règlent la compensation ordinaire des pertes figurent à l'art. 10, al. 2, LHID pour l'activité lucrative indépendante et à l'art. 25, al. 2, LHID pour les personnes morales. Celles qui règlent la compensation extraordinaire des pertes figurent aux art. 10, al. 3, et 25, al. 3, LHID.

Dans le canton de Thurgovie, les personnes morales peuvent, pour les impôts cantonaux et communaux, compenser les pertes d'un exercice avec les bénéfices de l'année précédente<sup>6</sup>. Le report en arrière n'existe pas dans les autres cantons<sup>7</sup>.

La LHID étant muette sur le traitement fiscal des pertes subies par un établissement stable à l'étranger, les cantons disposent en la matière d'une marge de manœuvre pour édicter leurs propres dispositions. Celles-ci peuvent suivre les art. 6, al. 3, et 52, al. 3, LIFD ou s'en écarter. Les cantons peuvent aussi imposer les bénéfices des personnes assujetties à l'impôt de façon illimitée en appliquant uniquement le droit international et intercantonal en matière de double imposition<sup>8</sup>.

## **2 Droit comparé**

Presque tous les pays de l'UE pratiquent le report des pertes en avant. Un petit nombre d'entre eux pratiquent en outre le report en arrière: en Allemagne, en Irlande, aux Pays-Bas et en République tchèque, cette possibilité entraîne un afflux de liquidités dans les périodes de moindre rentabilité (en France, le contribuable peut utiliser la créance fiscale qui résulte du report pendant les cinq exercices qui suivent. À l'issue de ces cinq ans, il peut demander le remboursement de la créance fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un report).

<sup>5</sup> RS 642.14

<sup>6</sup> Voir § 83 de la *Steuergesetz*, consultable à l'adresse: [https://www.rechtsbuch.tg.ch/app/de/texts\\_of\\_law/640.1/versions/653](https://www.rechtsbuch.tg.ch/app/de/texts_of_law/640.1/versions/653) (en allemand, état du 17.3.2023)

<sup>7</sup> Voir rapport final d'Ecoplan du 13.5.2022, *Accroître la résilience des entreprises suisses*, p. 14, consultable à l'adresse: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/74553.pdf> (en allemand avec résumé en français, état du 17.3.2023)

<sup>8</sup> ATF 2C\_151/2017 du 16.12.2019 consid. 4.2.3 et ATF 140 II 141 consid. 8



**Vue d'ensemble des règles de compensation des pertes dans les États de l'UE<sup>9</sup>**

États de l'UE	Report en arrière	Report en avant
Belgique	–	Illimité
Bulgarie	–	Limité à 5 ans
Danemark	–	Illimité Montant pleinement déductible plafonné à 8 767 500 DKK par an; au-delà, compensation limitée à 60 % des revenus
Allemagne <sup>10</sup>	Limité à 1 an Plafonné à 1 million d'EUR; mesure COVID-19: plafond porté à 10 millions d'EUR pour 2020 et 2021	Illimité Montant pleinement déductible plafonné à 1 million d'EUR par an; au-delà, compensation limitée à 60 % des revenus
Estonie	–	–
Finlande	–	Limité à 10 ans Pour les pertes provenant de la même source
France	Limité à 1 an Plafonné à 1 million d'EUR; le report génère une créance fiscale qui peut servir à payer les impôts pendant les 5 années qui suivent, et dont le solde est remboursé la 6 <sup>e</sup> année; mesure COVID-19: le déficit généré par un exercice clos à partir du 3 juin 2020 et jusqu'au 30 juin 2021 peut être reporté sur les 3 derniers exercices précédant celui-ci; génère une créance fiscale qui peut servir à payer les impôts pendant les 5 années qui suivent, et dont le solde est remboursé la 6 <sup>e</sup> année.	Illimité Montant pleinement déductible plafonné à 1 million d'EUR par an; au-delà, compensation limitée à 50 % des revenus
Grèce	–	Limité à 5 ans

<sup>9</sup> Tableau du ministère allemand des finances, *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2021*, consultable (en allemand) à l'adresse: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2021.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2021.html)

<sup>10</sup> Allègements supplémentaires consentis à partir de 2022, consultables (en allemand) à l'adresse: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2022/02/2022-02-16-weitere-steuerliche-erleichterungen-corona-pandemie.html>

<b>Irlande</b>	<b>Limité à 1 an</b> Limité à 3 ans en cas de cessation d'activité	<b>Illimité</b> Pour les pertes provenant de la même source
<b>Italie</b>	–	<b>Illimité</b> Plafonné à 80 % des revenus annuels; ne s'applique pas aux pertes subies pendant les 3 premières années d'activité
<b>Croatie</b>	–	<b>Limité à 5 ans</b>
<b>Lettonie</b>	–	<b>Limité à 5 ans</b> Règle transitoire applicable aux pertes survenues avant le 31.12.2017; réduction de l'impôt sur les bénéfices distribués de 15 % du montant de la perte, jusqu'à concurrence de 50 % du montant de l'impôt par an
<b>Lituanie</b>	–	<b>Illimité</b> Plafonné à 70 % des revenus annuels; ce plafond ne s'applique pas aux petites entreprises assujetties au taux réduit de 5 %
<b>Luxembourg</b>	–	<b>Limité à 17 ans</b>
<b>Malte</b>	–	<b>Illimité</b>
<b>Pays-Bas</b>	<b>Limité à 1 an</b>	<b>Limité à 6 ans</b>
<b>Autriche</b>	–	<b>Illimité</b> Plafonné à 75 % des revenus annuels
<b>Pologne</b>	–	<b>Limité à 5 ans</b> Pour les pertes provenant de la même source; montant pleinement déductible plafonné à 5 millions de PLN pour l'une de ces 5 années; au-delà, compensation limitée à 50 % de la perte subie par année prise en considération
<b>Portugal</b>	–	<b>Limité à 5 ans</b> Plafonné à 70 % des revenus annuels; mesure COVID-19: suspension du délai en 2020 et en 2021 pour les pertes résiduelles antérieures à 2020; report porté à 12 ans pour les pertes subies en 2020 et en 2021; compensation de ces pertes limitée à 80 % des revenus annuels
<b>Roumanie</b>	–	<b>Limité à 7 ans</b>

<b>Suède</b>	– Report en arrière indirect possible par dissolution de réserves périodiques constituées les années précédentes	<b>Illimité</b>
<b>Slovaquie</b>	–	<b>Limité à 5 ans</b> Plafonné à 50 % des revenus annuels, sauf très petites entreprises
<b>Slovénie</b>	–	<b>Illimité</b> Plafonné à 63 % des revenus annuels
<b>Espagne</b>	–	<b>Illimité</b> Montant pleinement déductible plafonné à 1 million d'EUR par an; au-delà, compensation en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise: plafonnée à 70 % jusqu'à 20 millions d'EUR, à 50 % entre 20 et 60 millions d'EUR, et à 25 % au-delà de 60 millions d'EUR
<b>République tchèque</b>	<b>Limité à 2 ans</b> Plafonné à 30 millions de CZK au cours des 2 années qui précèdent	<b>Limité à 5 ans</b>
<b>Hongrie</b>	–	<b>Limité à 5 ans</b> Plafonné à 50 % des revenus annuels
<b>Chypre</b>	–	<b>Limité à 5 ans</b>

### 3 Présentation du projet

#### 3.1 Réglementation proposée

Le projet vise à prolonger le délai de compensation des pertes, sans pour autant le supprimer. Ce délai est dicté par les intérêts des pouvoirs publics en matière de politique financière, et notamment par la sécurité de la planification. Par ailleurs, sa prolongation à dix ans (plutôt qu'une suppression pure et simple) tient compte du fait que le délai de conservation obligatoire des livres est précisément de dix ans (art. 958<sup>f</sup> du code des obligations).

La mesure envisagée pourrait aider les entreprises particulièrement affectées par la pandémie de COVID-19 à reconstruire leurs activités. Elle pourrait aussi bénéficier aux entreprises récemment fondées dont la phase de lancement se prolonge, telles que les jeunes pousses du secteur des sciences de la vie.

### **3.2 Disposition transitoire, entrée en vigueur et mise en œuvre par les cantons**

La mesure doit entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2028 pour pouvoir s'appliquer aux pertes de l'exercice 2020, mais non aux pertes antérieures.

Les cantons devront adapter leur législation aux dispositions modifiées de la LHID pour la date de leur entrée en vigueur. La Confédération leur accorde en règle générale, pour ce faire, un délai d'au moins deux ans (art. 72 LHID).

Les cantons devront non seulement reprendre les modifications dans leur législation, mais aussi, conformément à l'art. 104 (?) LIFD, mettre en œuvre les nouvelles règles relatives à l'impôt fédéral direct.

## **4 Commentaires des dispositions**

### **Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct**

#### *Art. 6, al. 3, 2<sup>e</sup> phrase*

Voir le commentaire de l'art. 52, al. 3, 3<sup>e</sup> phrase, AP-LIFD concernant les personnes morales. Contrairement à cette disposition, pour les personnes physiques, le projet prévoit, comme le droit en vigueur, une révision de l'imposition initiale et une prise en considération, a posteriori, de la perte subie pour déterminer le taux de l'impôt l'année du report de la perte à l'étranger.

#### *Art. 31, al. 1*

Voir le commentaire de l'art. 67, al. 1, AP-LIFD.

#### *Art. 52, al. 3, 3<sup>e</sup> phrase*

Avec la modification du délai de compensation des pertes, les pertes d'un établissement stable prises en considération dans l'État où il est sis au cours des dix années suivantes et préalablement imputées par la Suisse à l'entreprise suisse pourront donner lieu à une imposition ultérieure en Suisse. En effet, la compensation des pertes par l'entreprise suisse n'aura été possible que de façon provisoire, c'est-à-dire sous réserve que les pertes de l'établissement stable à l'étranger ne puissent pas être prises en considération dans l'État où il est sis pendant les dix années suivantes. Pour les personnes morales, l'imposition aura lieu, comme le prévoit le droit en vigueur, l'année même du report de la perte dans l'État où est sis l'établissement.

#### *Art. 67, al. 1*

Les pertes compensables des personnes morales pourront être déduites du bénéfice net des dix années suivantes. Cette compensation devra toujours se faire le plus tôt possible. Par ailleurs, il faudra déduire en premier lieu du bénéfice net les pertes les plus anciennes.

#### *Art. 205g et 207c Dispositions transitoires relatives à la modification du ...*

Les nouvelles règles ne concernent pas les pertes subies avant la période fiscale 2020, pour lesquelles l'actuel délai de compensation de sept ans continuera de s'appliquer. De même, les pertes subies à l'étranger par un établissement stable avant la période fiscale 2020, qui ont été reconnues en Suisse, ne pourront être prises en considération ou imposées a posteriori en Suisse que pendant les sept périodes fiscales qui suivent l'année de la perte, si l'État dans lequel est sis l'établissement autorise la compensation a posteriori.

L'exercice commercial et l'année civile ne doivent pas nécessairement coïncider. L'attribution d'un exercice commercial de l'entreprise à la période fiscale se détermine d'après la date de clôture de l'exercice (voir art. 41 et 79 LIFD et art. 3, al. 1, de l'ordonnance du 14 août 2013 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct<sup>11</sup>). Par conséquent, des pertes subies au cours d'un exercice ayant commencé, par exemple, le 1<sup>er</sup> février 2019 et s'étant terminé le 31 janvier 2020, seront intégralement ajoutées à la période fiscale 2020 et ne seront donc plus soumises au délai de compensation prévu par le droit en vigueur.

Si le projet n'entrait en vigueur que le 1<sup>er</sup> janvier 2029, une disposition transitoire supplémentaire deviendrait nécessaire, faute de quoi les pertes de l'exercice 2020 ne pourraient plus être prises en considération pour les impositions de la période fiscale 2028 (conformément au droit en vigueur).

## **Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (AP-LHID)**

*Art. 10, al. 2*

Voir le commentaire de l'art. 31, al. 1, AP-LIFD.

*Art. 25, al. 2*

Voir le commentaire de l'art. 67, al. 1, AP-LIFD.

*Art. 78h Disposition transitoire relative à la modification du ...*

Voir le commentaire des art. 205g et 207c, AP-LIFD

## **5 Conséquences**

### **5.1 Conséquences pour les finances publiques**

L'extension à dix ans du délai de compensation des pertes entraînera à partir de 2028 une diminution annuelle des recettes de la Confédération et des cantons. Faute de données statistiques sur les reports de pertes, il n'est pas possible de chiffrer cette diminution. Il manque notamment des indications sur la fréquence à laquelle les pertes reportées ne pourront pas être intégralement compensées par des bénéfices au cours de la période de report de sept ans. Sur le plan qualitatif, des preuves anecdotiques

<sup>11</sup> RS 642.117.1

permettent de conclure que des pertes de recettes peuvent survenir dans deux cas de figure, qui ne devraient toutefois pas constituer la règle. Premièrement, lorsqu'une société qui a subi des pertes importantes réalise à nouveau des bénéfices après un assainissement réussi, mais qu'elle ne parvient pas à compenser entièrement les pertes dans les sept ans. Deuxièmement, lorsqu'une start-up ne fait des bénéfices qu'après une longue période de pertes. L'AFC s'attend à ce que les pertes de recettes qui pourraient résulter de l'extension du délai de compensation des pertes de sept à dix ans soient plutôt modestes pour les années normales. Les années exceptionnelles, ces pertes pourraient cependant dépasser la limite de 100 millions de francs pour l'impôt fédéral direct. La consultation doit également être mise à profit pour obtenir des informations supplémentaires de la part des cantons. Les adaptations informatiques nécessaires généreront peut-être des frais initiaux pour les cantons.

## **5.2 Conséquences pour le personnel des administrations publiques**

L'extension du délai de compensation des pertes entraînera une charge administrative supplémentaire pour les cantons chargés de percevoir l'impôt. Les reports de perte ne font pas partie de la décision de taxation. La taxation des exercices présentant un résultat négatif produit par conséquent un revenu imposable ou un bénéfice net imposable de zéro. Lorsqu'une entreprise fera valoir des pertes, il faudra vérifier les livres sur les dix, et non plus sur les sept exercices qui précèdent la période fiscale. La mise en œuvre de la mesure n'aura pas d'incidence sur le personnel de la Confédération.

## **5.3 Conséquences économiques**

L'actuelle limitation du délai de compensation des pertes aux sept années qui précèdent la période fiscale entraîne une surimposition lorsqu'elle empêche la compensation de certaines pertes. Le projet vise à renforcer la résilience des entreprises et à mieux prendre en considération leur capacité économique. À terme, la mesure entraînera un allègement de la charge fiscale générale des acteurs économiques qui auront subi une perte importante ou plusieurs années de pertes. Cet allègement augmentera les moyens disponibles pour les activités des entreprises concernées et la marge de manœuvre ainsi récupérée ne pourra que favoriser leur compétitivité. La mesure pourrait aussi bénéficier aux jeunes pousses dont la phase de lancement se prolonge, qui sont fréquentes dans le secteur des sciences de la vie, par exemple.

L'influence du projet sur l'attrait de la place économique suisse sera faible mais positive parce qu'il réduira le risque, pour les entreprises, de subir des pertes définitives en Suisse.

Dans une certaine mesure, le projet est bénéfique pour l'emploi puisqu'il aligne le délai de compensation des pertes sur la durée des crédits de cautionnement octroyés pendant la pandémie. Les entreprises qui ont dix ans pour rembourser leur crédit pourront plus facilement y affecter les bénéfices réalisés après la pandémie<sup>12</sup>.

#### **5.4 Constitutionnalité**

En matière d'imposition, le législateur doit respecter, outre les principes de l'universalité et de l'égalité de traitement, le principe de la capacité économique (art. 127, al. 2, de la Constitution [Cst]).

Le principe de l'imposition selon la capacité économique suppose qu'un contribuable n'ait pas à déclarer un bénéfice supérieur au bénéfice total fiscal réalisé au cours de son existence (laquelle ne correspond pas forcément à la durée de son assujettissement à l'impôt)<sup>13</sup>. Selon le principe du bénéfice total, l'imposition selon la capacité économique n'est pleinement réalisée que si elle prend en considération toute la durée qui s'étend de la constitution de la personne morale à sa liquidation ou, pour une personne physique, du début à la fin de son activité indépendante. Pour des questions de gestion des finances (art. 126 Cst.) et du principe de la périodicité<sup>14</sup> inhérent à cette gestion, le principe du bénéfice total est également limité pour toutes les entreprises, et la compensation des pertes, limitée dans le temps. La prolongation du délai de compensation des pertes de sept à dix ans vise à diminuer la portée du principe de la périodicité. Il convient de noter à ce propos qu'il faut tenir compte tout à la fois du principe du bénéfice total et du principe de la périodicité et qu'en fin de compte une pesée des intérêts doit être effectuée. En tout état de cause, le Tribunal fédéral accorde une grande importance au principe de la périodicité<sup>15</sup>. Une période plus longue que les dix ans prévus en l'espèce ou une possibilité illimitée de compenser les pertes devraient donc faire l'objet d'un examen approfondi compte tenu de toutes les circonstances.

#### **5.5 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse**

Les modifications proposées sont compatibles avec les obligations internationales de la Suisse. Elles n'en créent pas de nouvelles, ni à l'égard d'autres États ni à l'égard d'organisations internationales, et sont conformes aux conventions contre les doubles impositions. Comme elles s'appliqueraient à toutes les entreprises, elles n'entraîneraient aucune distorsion de la concurrence et respecteraient par conséquent le principe constitutionnel de l'égalité de traitement entre concurrents (art. 94 Cst.).

<sup>12</sup> Du 26 mars au 31 juillet 2020, les entreprises ont pu contracter des crédits COVID-19 remboursables d'un montant limité à 10 % de leur chiffre d'affaires afin de couvrir leurs besoins en liquidités pendant les premiers mois de la pandémie. Le délai de remboursement des crédits COVID-19 est de huit ans. Il peut être allongé de deux ans au maximum. Voir, à ce propos, le communiqué du Conseil fédéral du 2.2.2022: <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques/communiques-conseil-federal.msg-id-87036.html>.

<sup>13</sup> Voir arrêt du Tribunal fédéral 2C\_696/2013 du 29 mars 2014, consid. 3.1

<sup>14</sup> Le principe de la périodicité s'introduit dans le droit fiscal par l'intermédiaire du principe de l'importance déterminante, selon lequel le calcul du bénéfice fiscal repose sur le «solde du compte de résultats» d'un exercice (art. 58, al. 1, let. a, LIFD).

<sup>15</sup> Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_696/2013, consid. 3.1 et 2C\_628/2010, consid. 6.4.4.

Dans le cadre du projet conjoint de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et du Groupe des Vingt (G20) sur l'imposition de l'économie numérique, le Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting* [BEPS]), qui compte actuellement 142 États membres, a adopté le 8 octobre 2021 une déclaration sur l'imposition future des entreprises multinationales<sup>16</sup>. Le pilier 2 de ce projet vise à instaurer une imposition minimale. Il consiste en des règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (*Global Anti-Base Erosion* [GloBE]) qui prévoient, pour les multinationales qui réalisent un chiffre d'affaires annuel d'au moins 750 millions d'euros, un taux d'imposition minimal de 15 % fondé sur une norme comptable internationale reconnue. Le Parlement a adopté fin 2022 la base constitutionnelle de la mise en œuvre nationale de ce pilier 2. La base de calcul unifiée de l'OCDE et du G20 permet un report illimité des pertes. La prolongation du délai de compensation des pertes dont il est question ici rapprocherait l'assiette fiscale suisse de celle de l'OCDE et du G20. Il peut en résulter un allègement de la charge fiscale pour les grands groupes concernés par l'imposition minimale.

## 5.6 Frein aux dépenses

Le projet ne contient pas de dispositions relatives aux subventions et ne prévoit ni crédits d'engagement ni plafonds de dépenses. Il n'est donc pas soumis au frein aux dépenses (art. 159, al. 3, let. b, Cst.).

<sup>16</sup> Consultable à l'adresse: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Thèmes > Fiscalité > Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices > Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – 8 octobre 2021