



24.xxx

*Ce texte est une version provisoire.
Seule la version qui sera publiée dans
la Feuille fédérale fait foi.*

Message relatif à la loi fédérale sur la prolongation du délai de com- pensation des pertes

du 27 novembre 2024

Monsieur le Président,
Madame la Présidente,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une loi fédérale sur la pro-
longation du délai de compensation des pertes.

Nous vous proposons simultanément de classer l'intervention parlementaire suivante :
2022 M 21.3001 Étendre à dix ans la possibilité de compenser des pertes
(N 1.3.21, CER-N ; E 1.6.22)

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, Madame la Présidente, Mesdames,
Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

XX mois 2024

Au nom du Conseil fédéral suisse :

La présidente de la Confédération, Viola
Amherd
Le chancelier de la Confédération, Viktor
Rossi

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. Comme demandé dans la motion 21.3001 transmise par le Parlement, elle permettra de tenir davantage compte du principe de l'imposition selon la capacité économique et renforcera la résilience des entreprises.

Contexte

Selon la motion 21.3001 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N), toutes les entreprises devraient pouvoir déduire fiscalement les pertes qui sont survenues à partir de 2020 pendant dix exercices (au lieu des sept prévus actuellement). La motion était motivée par la situation économique particulièrement difficile de nombreuses 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 bénéfiques. Les conclusions du rapport du Conseil fédéral du 26 juin 2024 en réponse au postulat 20.3132 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États (CER-E) suggèrent, cependant, que les conséquences économiques (défavorables) de la pandémie de COVID-19 n'ont pas été aussi sévères qu'initialement attendu.

Contenu du projet

Les entreprises doivent pouvoir compenser les pertes subies avec des bénéfiques futurs pendant dix ans au lieu de sept dans le cadre de l'impôt sur le bénéfique. L'extension 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. Les entreprises récemment fondées dont la phase de lancement se prolonge pourraient également en bénéficier.

La mesure envisagée pourrait aider les entreprises concernées à reconstruire leurs activités. Elle devrait toutefois entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2028 afin de s'appliquer, comme le demande la motion transmise, aux pertes survenues à partir de l'exercice fiscal 2020.

Faute de données suffisantes, il n'est pas possible de chiffrer de manière fiable la diminution des recettes qui résulterait de la réforme pour la Confédération, les cantons et les communes. Les années exceptionnelles, ces pertes pourraient dépasser la limite de 100 millions de francs pour l'impôt fédéral direct. Le Conseil fédéral reconnaît la pertinence de la motion, mais ne considère pas ce projet comme prioritaire et, au vu de la situation des finances fédérales, s'abstient de proposer son acceptation. Il souligne qu'il avait, à l'origine, proposé d'atteindre le même objectif au moyen d'une imposition minimale et donc proposé le rejet de la motion.

Message

1 Contexte

1.1 Nécessité d’agir et objectifs visés

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 pour une période donnée en constitue le bénéfice total et correspond donc à sa capacité économique globale¹. Pendant la durée de vie de l’entreprise, le bénéfice total correspond à la somme des bénéfices, moins celle de pertes de chaque exercice. 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. Cette limitation temporelle de la compensation des pertes aide la Confédération, les cantons et les communes à pérenniser leurs recettes fiscales et facilite la planification budgétaire. Elle peut en revanche avoir des effets néfastes sur la résilience des entreprises en cas de crises économiques.

L’actuelle limitation du délai de compensation des pertes aux sept années qui précèdent la période fiscale entraîne une surimposition (défaillances de réglementation) lorsqu’elle empêche la compensation de certaines pertes. L’extension pourrait donc permettre de renforcer la résilience des entreprises et de mieux prendre en considération leur capacité économique.

La motion de la CER-N « Étendre à dix ans la possibilité de compenser les pertes » (21.3001) a été l’occasion de remanier la réglementation en vigueur. Elle demande que les pertes survenues à partir de 2020 puissent bénéficier d’une prolongation du délai de compensation à dix ans (contre sept ans actuellement). Les conséquences pratiques de cette prolongation ne seraient donc visibles qu’à partir de 2028.

Dans son développement, la motion précise que de nombreuses entreprises ont connu une situation économique extrêmement difficile en raison de la pandémie de COVID-19 et ont demandé des crédits de cautionnement COVID-19 à cause de leurs pertes. L’extension du délai de compensation des pertes à dix ans pourrait aider les entreprises fortement touchées par la pandémie à reconstruire leurs activités.

Dans son avis du 24 février 2021, le Conseil fédéral proposait de rejeter la motion en raison de sa formulation restrictive et de l’absence de marge de manœuvre pour son application. Il n’est toutefois pas opposé à une prolongation du délai de compensation

¹ Martin Zweifel, Michael Beusch, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG*, 4^e édition, 2022, n° 138 sur l’art. 57 LIFD

des pertes et avait même suggéré de réformer cette compensation lors de la consultation relative à la troisième 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 cependant 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 bénéfices, 20 % du bénéfice net avant compensation des pertes auraient été imposés tous les ans. De cette manière, une certaine pérennisation des recettes de l'impôt sur le bénéfice aurait été assurée. À l'époque, 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. Le Conseil fédéral avait donc abandonné ce projet de réforme de la compensation des pertes.

1.2 Solutions étudiées et solution retenue

Selon l'art. 4, al. 1, let. a, de la loi fédérale du 29 septembre 2023 sur l'allègement des coûts de la réglementation pour les entreprises (LACRE)², il est nécessaire de vérifier si les petites et moyennes entreprises (PME) peuvent être soumises à des règles simplifiées ou engendrant moins de coûts. Une réglementation spéciale pour ces entreprises dans le domaine de la compensation des pertes n'apporterait guère de valeur ajoutée. Toutes les entreprises procèdent à la déduction de leurs pertes non encore compensées au moment de la déclaration d'impôt. La charge administrative correspondante est faible que ce soit pour les PME ou pour les autres entreprises. Compte tenu des avantages d'une imposition plus faible par rapport au statu quo, la réforme se justifierait également pour les PME. En l'espèce, une inégalité de traitement entre les PME et les autres entreprises poserait également problème sur le plan constitutionnel, car elle ne relèverait manifestement pas d'un objectif extra-fiscal et pourrait engendrer des distorsions de la concurrence.

La prolongation demandée augmenterait l'admissibilité temporelle de la compensation des pertes pour toutes les entreprises et assouplirait le principe de périodicité en faveur d'une charge fiscale totale plus équitable. Globalement, l'extension du délai de compensation des pertes à dix ans représenterait un allègement pour les entreprises ayant enregistré de lourdes pertes depuis 2020 si elles n'ont pas pu les compenser en l'espace de sept exercices faute de bénéfices suffisants. Cette solution écarte tout problème de délimitation et est conforme au principe de l'égalité de traitement des concurrents (art. 94, al. 1, de la Constitution [Cst.]).

1.3 Relation avec le programme de la législation et avec le plan financier, ainsi qu'avec les stratégies du Conseil fédéral

Le projet n'est pas annoncé dans le message du 24 janvier 2024 sur le programme de la législation 2023-2027³. Sa mise en œuvre présente cependant des points de convergence avec l'objectif 7 (« La Suisse assure l'équilibre du budget de la Confédération et la stabilité de son régime financier ; elle dispose d'un système fiscal concurrentiel »). Ce projet occasionne des baisses de recettes qui ne peuvent pas être quantifiées

² RS 930.31

³ FF 2024 525

précisément, mais il améliore légèrement la compétitivité, car les entreprises qui, par le passé, ne pouvaient pas compenser l'intégralité des pertes enregistrées auront une marge de manœuvre plus étendue en la matière. Le projet n'est pas non plus mentionné dans le message du 21 août 2024⁴ sur le budget 2025 assorti d'un plan intégré des tâches et des finances 2026-2028, ni dans les stratégies du Conseil fédéral⁵.

1.4 Classement d'interventions parlementaires

Le projet met en œuvre la motion 21.3001 du 12 janvier 2021 de la CER-N « Étendre à dix ans la possibilité de compenser les pertes », qui avait été adoptée par le Conseil national le 1^{er} mars 2021 et par le Conseil des États le 1^{er} juin 2022. Cette motion charge le Conseil fédéral de soumettre au Parlement les modifications de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)⁶ et de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)⁷ afin que les pertes survenues à partir de 2020 puissent être déduites fiscalement pour dix exercices (au lieu des sept prévus actuellement).

2 Procédure préliminaire, consultation comprise

Le 28 juin 2023, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances (DFF) de mener une procédure de consultation concernant l'avant-projet de la loi fédérale sur la prolongation du délai de compensation des pertes auprès des cantons, des partis politiques, des associations faitières des communes, des villes et des régions de montagne qui œuvrent au niveau national, des associations faitières de l'économie qui œuvrent au niveau national et d'autres milieux intéressés. Cette consultation a pris fin le 19 octobre 2023.

Au total, 52 avis ont été reçus lors de la consultation⁸. Parmi les partis y ayant participé, le PLR, le Centre et l'UDC étaient favorables au projet, mais pas le PS ou les Vert-e-s. Les défenseurs du projet ont avancé comme arguments le soutien du rétablissement de l'économie après la pandémie de COVID-19, une imposition mieux adaptée à la capacité économique, l'encouragement de la résilience des entreprises et une incitation aux créations d'entreprises. Les opposants ont souligné les importantes pertes de recettes fiscales, l'inadéquation du projet pour alléger la charge des entreprises déficitaires en raison de la pandémie de COVID-19 et la non-nécessité de prendre d'autres mesures de soutien.

Près des deux tiers des cantons (AR, BS, FR, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SO, SZ, TG, UR, VS, ZG, ZH) et la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des

⁴ FF 2024 2146

⁵ La stratégie pour le développement durable 2030 peut être consultée à l'adresse suivante www.are.admin.ch > Développement durable > Stratégie et rapports > Stratégie pour le développement durable 2030 et la stratégie Suisse numérique à l'adresse suivante www.digital.swiss/fr/.

⁶ RS 642.11

⁷ RS 642.14

⁸ Le rapport sur les résultats peut être consulté à l'adresse suivante : www.fedlex.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées - 2023 > DFF.

finances) ont refusé le projet. Seuls neuf cantons l'ont approuvé (AG, AI, BE, BL, GE, GL, SH, VD et TI). De nombreux cantons opposés au projet ont argué que le droit en vigueur comprenait déjà des mesures d'accompagnement efficaces sur le plan fiscal pour les entreprises dignes d'être assainies et capables de survivre sur le marché. L'absence de pertinence pratique pour une activité lucrative indépendante a été mentionnée à maintes reprises. Lorsque des personnes physiques enregistrent des pertes pendant plus de sept ans, on peut se demander si l'activité a vraiment un but lucratif (mot-clé : hobby). De plus, une prolongation du délai de compensation des pertes accroîtrait la charge administrative tant des contribuables que des autorités fiscales. De leur côté, les cantons favorables au projet ont souvent mis en évidence la meilleure prise en compte du principe de l'imposition selon la capacité économique (principe du bénéfice total) ainsi que le rapprochement avec les législations des pays voisins et l'imposition minimale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

La plupart des organisations et des associations ont salué le projet (Centre Patronal, Chambre de commerce, d'industrie et des services de Genève, économiessuisse, EXPERTsuisse, Fédération des Entreprises Romandes, GastroSuisse, HotellerieSuisse, Forum PME, Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés, Raiffeisen, Association suisse des banquiers, Union suisse des arts et métiers, Association Suisse d'Assurances, SwissHoldings, FIDUCIAIRE SUISSE, veb.ch et Zürcher Handelskammer), mais une petite minorité y était défavorable (Union syndicale suisse, Union des villes suisses et Conférence des villes sur les impôts). Là encore, les soutiens du projet ont mis en avant l'imposition selon la capacité économique. L'incitation aux créations d'entreprises ainsi que le rapprochement avec les législations des pays voisins et l'imposition minimale de l'OCDE ont également été cités. Les opposants ont principalement souligné les pertes de recettes pour la Confédération, les cantons et les communes, la non-nécessité de prendre d'autres mesures de soutien et la charge administrative supplémentaire.

Parmi les questions posées sur les conséquences financières, la plupart des cantons ont précisé qu'ils ne pouvaient pas calculer les baisses de recettes et ne disposaient pas de données pour estimer les reports de pertes définitivement perdus selon le droit en vigueur et ceux qui pourraient désormais être compensés après la prolongation. Certains cantons ont néanmoins indiqué qu'ils tablaient uniquement sur des pertes de recettes minimales.

3 Comparaison avec le droit étranger, notamment européen

Presque tous les pays de l'UE pratiquent le report des pertes en avant. Une majorité relative de douze États membres de l'UE, dont les voisins de la Suisse, autorise la compensation des pertes sans limite de temps, mais en limite le montant et assure ainsi une imposition minimale. Neuf États ne permettent le report des pertes en avant que pour cinq ans, quatre n'imposent aucune limite à la compensation des pertes, et deux fixent le délai à plus de sept ans. Un petit nombre de pays pratiquent en outre le report en arrière qui consiste essentiellement à compenser la perte de la période en cours avec le bénéfice d'une période précédente: 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).

Vue d'ensemble des règles de compensation des pertes dans les États de l'UE⁹ et dans la Principauté de Liechtenstein

États de l'UE	Report en arrière	Report en avant
Belgique	–	Illimité Montant pleinement déductible plafonné à 1 million d'EUR par an ; au-delà, compensation limitée à 40 % du bénéfice
Bulgarie	–	Limité à 5 ans
Danemark	–	Illimité Montant pleinement déductible plafonné à 9135 500 DKK par an ; au-delà, compensation limitée à 60 % des revenus
Allemagne	2 ans Plafonné à 1 million d'EUR ; mesure COVID-19 : plafond porté à 10 millions d'EUR jusqu'en 2023	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 ^e année	Illimité Montant pleinement déductible plafonné à 1 million d'EUR par an ; au-delà, compensation limitée à 50 % des revenus
Principauté de Liechtenstein	–	Illimité Plafonné à 70 % des revenus annuels

⁹ Tableau du ministère allemand des finances, « *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2023* », consultable (en allemand) à l'adresse suivante : www.bundesfinanzministerium.de, édition 2024, état au 31.12.2023, p. 19

États de l'UE	Report en arrière	Report en avant
Grèce	–	Limité à 5 ans
Irlande	Limité à 1 an Limité à 3 ans en cas de cessation d'activité	Illimité Pour les pertes provenant de la même source
Italie	–	Illimité Plafonné à 80 % des revenus annuels ; ne s'applique pas aux pertes subies pendant les 3 premières années d'activité
Croatie	–	Limité à 5 ans
Lettonie	–	-
Lituanie	–	Illimité Plafonné à 70 % des revenus annuels ; ce plafond ne s'applique pas aux petites entreprises assujetties au taux réduit de 5 %
Luxembourg	–	Limité à 17 ans
Malte	–	Illimité
Pays-Bas	Limité à 1 an Montant pleinement déductible plafonné à 1 million d'EUR ; au-delà, compensation limitée à 50 % du bénéfice	Illimité Montant pleinement déductible plafonné à 1 million d'EUR par an ; au-delà, compensation limitée à 50 % du bénéfice
Autriche	–	Illimité Plafonné à 75 % des revenus annuels
Pologne	–	Limité à 5 ans Pour les pertes provenant de la même source ; montant pleinement déductible plafonné à 5 millions de PLN pour l'une de ces 5 années ; pertes résiduelles compensées pendant les années restantes de la période quinquennale, mais le montant

États de l'UE	Report en arrière	Report en avant
		compensé ne peut alors pas excéder 50 % de celui des pertes
Portugal	–	Limité à 5 ans Plafonné à 70 % des revenus annuels
Roumanie	–	Limité à 7 ans
Suède	– Report en arrière indirect possible par dissolution de réserves périodiques constituées les années précédentes	Illimité
Slovaquie	–	Limité à 5 ans Plafonné à 50 % des revenus annuels, sauf très petites entreprises
Slovénie	–	Illimité Plafonné à 50 % des revenus annuels
Espagne	–	Illimité 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
République tchèque	Limité à 2 ans Plafonné à 30 millions de CZK au cours des 2 années qui précèdent	Limité à 5 ans
Hongrie	–	Limité à 5 ans Plafonné à 50 % des revenus annuels
Chypre	–	Limité à 5 ans

La prolongation du délai de compensation des pertes de sept à dix exercices précédant la période fiscale pourrait induire un rapprochement avec les dispositions correspondantes en vigueur dans les pays voisins.

4 Présentation du projet

4.1 Réglementation proposée

Le projet vise, comme demandé par le Parlement, à prolonger le délai de compensation des pertes, sans pour autant le supprimer. Ce sont principalement les intérêts budgétaires des pouvoirs publics, en particulier le besoin de pérenniser les recettes fiscales, qui plaident en faveur d'une limitation dans le temps. La mesure s'appliquera à toutes les entreprises, c'est-à-dire aux personnes exerçant une activité lucrative indépendante et aux personnes morales.

Sous certaines conditions, l'extension du délai de compensation des pertes aidera les entreprises mises à mal par la pandémie ou qui souffriront des crises à venir 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.

Tout comme la période de compensation des pertes commerciales réalisées en Suisse, la compensation provisoire des pertes subies par un établissement stable à l'étranger sera elle aussi étendue dans la LIFD pour passer de sept à dix ans. Contrairement à la modification des dispositions concernant la compensation des pertes suisses, l'extension de la prise en compte *a posteriori* des bénéfices des établissements stables à l'étranger se traduira par un durcissement par rapport au droit en vigueur : les pertes des établissements stables à l'étranger qui pouvaient y être compensées ultérieurement par des bénéfices et qui l'avaient été auparavant par des revenus obtenus en Suisse pourront entraîner une révision de la taxation de l'entreprise en Suisse ou être prises en considération dans cette taxation jusqu'à dix ans après la période fiscale au cours de laquelle elles sont survenues.

4.2 Mise en œuvre

Conformément à la jurisprudence actuelle, les pertes des exercices précédents ne doivent être fixées selon le droit de la procédure qu'au moment d'une compensation¹⁰. Selon les circonstances, une prolongation du délai de compensation des pertes peut donc avoir des conséquences sur l'activité des administrations fiscales et des tribunaux. Par exemple, les faits doivent être définis à des moments où les informations requises ne sont parfois plus disponibles dans leur intégralité ou ne peuvent plus être déterminées (la déclaration d'impôt est examinée après l'obligation de conserver les livres de compte pendant dix ans).

Lors de la procédure de consultation, les cantons ont également souligné la charge administrative supplémentaire.

Prolonger en droit commercial l'obligation de conserver les livres de compte étoufferait la réglementation, mais aurait peu de sens. La charge supplémentaire pour les entreprises non déficitaires serait disproportionnée. La règle générale en matière de charge de la preuve, à savoir que la partie ne pouvant pas prouver un fait déclaré doit supporter les conséquences de cette absence de preuve, devrait suffire à motiver les entre-

¹⁰ Voir l'arrêt 2C_1055/2020 du Tribunal fédéral du 3 mars 2021, consid. 1.2.2.3.

prises éventuellement concernées. Dans cette optique, tout contribuable concerné aurait intérêt à conserver aussi longtemps que possible tous les documents commerciaux pouvant prouver la non-compensation des pertes des exercices précédents. Conformément à l'art. 38b LHID, les cantons prévoient la possibilité de recourir à des procédures électroniques en matière fiscale. Il existe donc déjà une obligation de simplification grâce à ces procédures, comme le réclame la LACRE.

La prolongation du délai de compensation des pertes doit entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2028 pour pouvoir s'appliquer aux pertes de l'exercice fiscal 2020, comme le demande la motion transmise. Dans le même temps, les nouvelles règles ne devraient pas encore concerner les pertes antérieures à la période fiscale 2020, mais cela peut être précisé dans les dispositions transitoires. Si cette prolongation entrait en vigueur plus tard, il faudrait modifier les dispositions transitoires (cf. ch. 5.1).

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.

5 Commentaire des dispositions

5.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

Art. 6, al. 3, 2^e phrase

Voir le commentaire de l'art. 52, al. 3, 3^e phrase, 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. L'art. 6, al. 3, 2^e phrase, LIFD diverge de l'art. 52, al. 3, 3^e phrase, LIFD, car l'impôt sur le revenu a un barème progressif, tandis que l'impôt sur le bénéfice applique un barème proportionnel.

Art. 31, al. 1

Voir commentaires de l'art. 67, al. 1, LIFD.

Art. 52, al. 3, 3^e 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

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 direct¹¹). Par conséquent, des pertes subies au cours d'un exercice ayant commencé, par exemple, le 1^{er} 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^{er} janvier 2029 par exemple, les dispositions transitoires devraient être complétées pour avoir un effet rétroactif sur les périodes fiscales antérieures à 2029, faute de quoi la compensation des pertes s'appliquerait pendant sept ans conformément au droit en vigueur et les pertes de l'exercice 2020 ne pourraient plus être prises en considération pour les taxations de la période fiscale 2028.

5.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

Art. 10, al. 2

Voir commentaires de l'art. 31, al. 1, LIFD.

Art. 25, al. 2

Voir commentaires de l'art. 67, al. 1, LIFD.

¹¹ RS 642.117.1

Art. 78h

Voir commentaires des art. 205g et 207c LIFD.

6 Conséquences

6.1 Conséquences financières pour la Confédération, les cantons et les communes

Lors de la procédure de consultation, les cantons ont été invités à estimer (1) le montant annuel des pertes reportées qui ne peuvent pas être compensées sur leur territoire en raison de la limitation de la période de compensation à sept ans et (2) le montant des pertes reportées qui pourrait y être compensé en plus (total sur les trois ans) si le délai était étendu à dix ans.

La plupart des cantons ont déclaré ne pas pouvoir estimer un montant en raison des données disponibles ou n'ont fourni aucune indication, de sorte que peu d'entre eux ont présenté des estimations pour la question (1). Concernant la question (2), seuls deux cantons (NW et GE) ont transmis des estimations détaillées. Une vérification approfondie a révélé que le canton de GE s'était fondé sur des données historiques et des chiffres précis, tandis que l'estimation du canton de NW reposait sur une fourchette trop large. D'autres cantons se sont contentés d'estimer les pertes reportées résiduelles pour les huitième, neuvième et dixième exercices, sans vérifier dans quelle mesure elles pouvaient effectivement être compensées avec des bénéfices courants. Une part considérable des entreprises concernées étant susceptible de n'enregistrer aucun bénéfice (notable) même pendant les huitième, neuvième et dixième exercices, seule une petite partie des pertes reportées résiduelles devrait entraîner des baisses de recettes en cas de prolongation du délai de compensation des pertes.

Par conséquent, la baisse du produit de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux ne pourrait être estimée que sur la base des données du canton de GE. Celui-ci pense que les pertes reportées pouvant être compensées en plus sur son territoire en cas de prolongation du délai à dix ans représenteraient en moyenne 170 millions de francs par an pour les personnes morales. Après extrapolation à l'échelle nationale et déduction de la part des cantons à l'impôt fédéral direct des personnes morales, les baisses de recettes s'inscriraient à quelque 45 millions de francs pour la Confédération et à environ 75 millions pour les cantons et les communes. On ignore toutefois si les données correspondantes du canton de GE sont représentatives pour l'ensemble de la Suisse. Les données disponibles ne permettent dès lors pas une estimation sûre des conséquences financières.

Cela tient au fait, d'une part, que les informations rudimentaires des autres cantons laissent présager des différences significatives entre eux et que les montants divergents des revenus de participation des entreprises concernées influent fortement sur les baisses de recettes. La Suisse applique une exonération indirecte des revenus de participation : ceux-ci font partie de l'assiette de l'impôt sur le bénéfice, mais ils sont pris en compte uniquement pour déterminer cet impôt en multipliant le bénéfice, y compris ces revenus, par le taux d'imposition réduit de leur part. L'estimation susmentionnée des baisses de recettes totales éventuelles suppose donc que le coefficient

de réduction lié au revenu de participation et agrégé sur l'ensemble des contribuables correspond également au coefficient de réduction lié au revenu de participation des contribuables qui peuvent compenser des pertes reportées supplémentaires avec les bénéfiques courants en raison de la prolongation du délai de compensation des pertes.

D'autre part, l'estimation ne tient pas compte des baisses de recettes induites par la réforme pour les sociétés de personnes, car les données sont indisponibles. Cela vaut également pour les recettes supplémentaires liées à l'extension de la période de correction des pertes des établissements stables imputées *a posteriori* à l'étranger, d'autant qu'elles dépendent des résultats commerciaux qui y sont réalisés (y c. à l'avenir).

Pendant des exercices exceptionnels, la baisse du produit de l'impôt fédéral direct pourrait dépasser les 100 millions de francs selon les circonstances (p. ex. pertes extraordinaires des grandes entreprises, comme lors de la crise financière de 2008). Le Conseil fédéral note à ce propos que les finances fédérales feront face à d'importants défis dans les prochaines années. Il a procédé à un réexamen des tâches et des subventions et fixé, le 20 septembre 2024, les grandes lignes d'un projet destiné à la consultation, avec pour objectif de corriger les déficits structurels à venir du budget de la Confédération. Il importe donc, selon lui, de déterminer le degré de priorité des projets qui s'accompagneraient de nouvelles pertes de recettes ou de nouvelles dépenses et, s'ils sont mis en œuvre, d'assurer leur financement. C'est pour cette raison que le Conseil fédéral s'abstient de proposer au Parlement l'acceptation du projet.

6.2 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 bénéfiques réalisés après la pandémie¹². Cela dit, le rapport du Conseil fédéral du 26 juin 2024 en exécution du postulat 20.3132 de la

¹²Voir, à ce propos, le communiqué du Conseil fédéral du 2 février 2022 disponible à l'adresse suivante: www.admin.ch > Documentation > Communiqués > Conseil fédéral > Crédits Covid-19 : le Conseil fédéral maintient inchangé le taux d'intérêt et salue la nouvelle réglementation sur les amortissements.

CER-E nuance l'ampleur des conséquences économiques (défavorables) de la crise du COVID-19, qui constituent pourtant le fondement de la motion.

Selon l'art. 4, al. 1, let. d, LACRE, il convient de vérifier en outre dans quelle mesure l'abrogation de réglementations dans le domaine de la compensation des pertes pourrait alléger la charge qui pèse sur les entreprises. Dans la législation actuelle, la compensation des pertes est limitée sous deux angles : d'une part, la déduction des pertes n'est admise que pour les sept exercices précédant la période fiscale ; de l'autre, seules les pertes qui n'ont pas pu être prises en considération dans les années antérieures peuvent être déduites. Si la période pour laquelle la compensation est autorisée passait à dix ans, les entreprises qui ont subi des pertes plus de sept exercices avant la période fiscale et qui n'avaient pas pu les compenser bénéficieraient d'un allègement. D'autres solutions plus ambitieuses, comme la compensation des pertes subies plus de dix exercices avant la période fiscale ou l'autorisation du report en arrière, à la manière de certains pays de l'UE (cf. ch. 3), n'ont pas été étudiées plus avant en raison de l'objet restreint de la motion et du rejet du projet par la majorité des cantons lors de la consultation. La seconde limitation établit que les pertes doivent être compensées sans attendre. Ainsi, les pertes ou pertes reportées qui n'ont pas été déduites du bénéfice net dans une période fiscale donnée ne peuvent plus être déduites dans une période fiscale ultérieure. La suppression de cette règle mettrait à mal la sécurité juridique, car des évaluations passées des autorités fiscales pourraient être remises en question lors de périodes fiscales ultérieures¹³.

En plus des coûts uniques pour le passage du délai de compensation des pertes de sept ans actuellement à dix ans à l'avenir, la prolongation des obligations de conserver les livres de compte (au-delà des dix ans prescrits à l'art. 958f du code des obligations) pourrait occasionner des frais supplémentaires. Ceux-ci devraient toutefois être minimes pour les entreprises en raison des possibilités de numérisation existantes. Ils sont raisonnables et supportables au regard de l'avantage direct découlant de la réduction subséquente de l'impôt sur le bénéfice. Aucun chiffre sur la charge des entreprises liée à la compensation des pertes n'étant manifestement disponible, l'avantage d'une estimation, même quantitative, des coûts de la réglementation selon la LACRE ne justifie pas la charge supplémentaire induite.

6.3 Conséquences dans d'autres domaines

En prolongeant le délai de compensation des pertes, la Suisse suivrait la voie d'autres pays européens, où ce délai est même parfois illimité (cf. ch. 3). De plus, l'extension à dix ans permet un rapprochement avec les dispositions correspondantes de l'OCDE en matière d'imposition minimale. Pour cette raison, le sujet de la compensation des pertes et son importance pour l'attractivité de la place économique seront également traités dans le rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 23.3752 « Préserver l'attrait, assurer les finances. La Suisse a besoin d'une stratégie fiscale et de promotion économique à long terme », ce qui permettra d'obtenir une vue d'ensemble de la question.

¹³Voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_696/2013 du 29 avril 2014, consid. 3.1.

Dans certains cas, cette prolongation peut engendrer une charge administrative supplémentaire si les autorités fiscales doivent vérifier, au moment de la compensation, des exercices supplémentaires au cours desquels les contribuables ont fait valoir des pertes. En effet, dans le système en vigueur, celles-ci ne sont pas fixées de manière contraignante pendant l'année de taxation et les contribuables ne reçoivent qu'une « taxation nulle » en cas d'exercice déficitaire, car l'art. 131, al. 1, LIFD, mentionne uniquement le revenu imposable (pour les personnes physiques) et le bénéfice net imposable (pour les personnes morales) comme éléments imposables devant figurer dans la décision de taxation en plus du taux et du montant de l'impôt. La LHID, quant à elle, ne donne aucune indication sur les éléments imposables à indiquer dans la décision de taxation. Les cantons sont donc libres de définir dans leur propre droit les éléments imposables qui sont répertoriés dans la décision de taxation pour les impôts cantonaux et communaux. Pour des questions d'économie de procédure, seuls le revenu et la fortune imposables ou le bénéfice et le capital imposables sont en général fixés.

En outre, la prolongation du délai de compensation des pertes peut, selon les circonstances, accentuer la volatilité des recettes de certains cantons et de certaines communes, notamment lorsqu'il existe une dépendance vis-à-vis d'un petit nombre de contribuables et que ceux-ci ne contribuent pas, en raison de pertes importantes, au financement du budget des collectivités publiques pendant une longue période.

Le projet n'a aucune conséquence spécifique sur les communes, les centres urbains, les agglomérations et les régions de montagne. Ces questions n'ont donc pas été approfondies. Le projet n'a en outre pas d'incidence sur la société et l'environnement.

7 Aspects juridiques

7.1 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, 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)¹⁴. 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 politique liée à la gestion des finances (art. 126 Cst.) et du principe de la périodicité 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

¹⁴ Voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_696/2013 du 29 avril 2014, consid. 3.1.

une pesée des intérêts doit être effectuée. Une prolongation du délai de compensation des pertes à dix ans est donc admise sur le plan constitutionnel. En tout état de cause, le Tribunal fédéral accorde une grande importance au principe de la périodicité¹⁵. 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.

7.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse

Les modifications proposées sont compatibles avec les obligations internationales de la Suisse.

Le Cadre inclusif sur le BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de l'OCDE et du G20, qui compte à ce jour 147 États membres, a adopté le 8 octobre 2021, une Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie¹⁶. Dans le cadre du pilier 2 de ce projet, l'imposition minimale a été instaurée à compter du 1^{er} janvier 2024. 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 18 juin 2023, le peuple et les cantons ont accepté de modifier la Constitution en vue de la mise en œuvre nationale du pilier 2. Le Conseil fédéral a ensuite décidé d'introduire l'imposition minimale au 1^{er} janvier 2024 au moyen d'un impôt complémentaire national. 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. La possibilité de compenser les pertes reportées sur une période plus longue pourrait alléger les impôts des groupes d'entreprises concernés par l'imposition minimale.

7.3 Forme de l'acte à adopter

Le projet contient des dispositions importantes fixant des règles de droit qui doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale, conformément à l'art. 164, al. 1, Cst. La révision de la LIFD et de la LHID a donc lieu dans le cadre de la procédure législative normale.

¹⁵ Voir les arrêts du Tribunal fédéral 2C_696/2013 du 29 avril 2014, consid. 3.1, et 2C_628/2010 du 28 juin 2011, consid. 6.4.4

¹⁶ Consultable à l'adresse suivante : www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS)– 13 novembre 2021