

Déduction des pertes des périodes antérieures dans les répartitions intercantionales

Circulaire du 17 décembre 2003

1. Pratique actuelle

La prise en considération de pertes reportées provenant de périodes fiscales antérieures peut être effectuée selon deux méthodes : celle du report des pertes partielles (Exemple 6.1.2) et celle du report de la perte globale (Exemple 6.1.3). Dans le cadre de la première des méthodes citées, chaque canton ne prend à sa charge que les quotes-parts des pertes reportées, telles qu'elles ont été déterminées au cours des périodes précédentes, et compense ces parts de pertes avec la quote-part du bénéfice dont l'imposition lui est attribuée. Si l'on suit en revanche la méthode du report de la perte globale, la perte globale reportée est portée en déduction du bénéfice global de l'exercice, et c'est le solde de ce bénéfice après report de la perte qui est réparti entre les cantons selon les quotes-parts définies pour l'exercice en cause.

Selon une opinion doctrinale, il convenait de donner dans les répartitions intercantionales la préférence à la méthode du report des pertes partielles (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4ème éd., § 27 Rz. 7). Cette méthode de répartition, qui sur le plan théorique trouve une bonne assise dans le cadre de la méthode directe de répartition par quotes-parts, soulève en pratique quelques difficultés. Jusqu'à présent, elle n'a pu être appliquée que dans le cas de relations simples entre un nombre restreint de cantons, mais non dans les répartitions complexes de grandes entreprises.

2. Nouvelle pratique prenant en compte la loi fédérale sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux

En cas de transfert du siège ou du lieu d'exploitation de l'entreprise à l'intérieur de la Suisse, les cantons d'accueil sont tenus, en vertu de la loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, de déduire les pertes des périodes antérieures qui n'ont pas encore été compensées par des résultats positifs. Cette obligation vaut même si ces pertes ont été subies à l'extérieur du canton (Art. 10, al. 2 et 4 et art. 25, al. 2 et 4 LHID ; circulaires de la CSI 15, chiffre 312). Pour les sociétés ayant transféré leur siège d'un canton dans un autre après le 1er janvier 2001, les cantons d'accueil doivent autoriser la déduction de pertes subies alors que ces sociétés n'étaient pas assujetties à leur souveraineté fiscale. Comme par le passé, les cantons où l'assujettissement de la société à l'impôt résulte uniquement de la détention d'immeubles de placement n'ont pas à prendre en considération des pertes d'exploitation.

Les arguments avancés en faveur de la méthode du report des pertes partielles ont perdu tout ou une bonne partie de leur poids en raison de l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2001, de la loi fédérale précitée. Depuis cette date, le fait que la société a ou non transféré son siège d'un canton dans un autre n'est plus déterminant pour le report de pertes sur d'autres cantons.

L'application de la méthode du report de la perte globale constitue pour le contribuable une simplification, dans la ligne du but recherché par la loi du 15 décembre 2000. Elle va aussi dans le sens du principe de la mobilité inter-cantonale. Ces éléments d'appréciation justifient l'application exclusive, dès le 1er janvier 2001, de la méthode du

report de la perte globale. Son application a d'ailleurs été recommandée dans les circulaires sur les banques (circulaire de la CSI No 5), sur les entreprises de communication (circulaire de la CSI No 20) et sur les sociétés d'assurances (circulaire de la CSI No 23).

Les seules difficultés que peut entraîner cette méthode sont dues à la coexistence, conforme à l'harmonisation, des systèmes moniste et dualiste d'imposition des gains immobiliers. Il a été tenu compte de cette concurrence de systèmes, puisque la plus-value réalisée dans la période fiscale est octroyée au canton de situation de l'immeuble. Sous réserve d'une disposition de droit cantonal contraire, ce canton doit toutefois déduire du gain qui lui est attribué sa quote-part à la perte globale reportée de l'entreprise. La perte partielle ainsi déduite est compensée au cours des années suivantes. Cette solution correspond également au principe établi par le Tribunal fédéral, qui veut que les gains immobiliers faisant l'objet d'une répartition objective soient attribués au canton du lieu de situation. Cette méthode de répartition a un désavantage: les cantons concernés sont tenus en effet de mettre à jour eux-mêmes les plus-values qui n'ont pas encore été grevées de l'impôt. On peut à ce sujet se référer à l'annexe 3 de la circulaire No 23 de la CSI concernant les règles de répartition applicables aux sociétés d'assurances.

3. Entrée en vigueur de la nouvelle méthode et réglementation transitoire

La méthode du report de la perte globale est applicable aux taxations de la période fiscale 2001 et des périodes suivantes. Elle vaut pour les personnes morales ; elle est applicable par analogie aux entreprises de personnes. Si, au moment du changement de méthode, des pertes partielles (déterminées selon la méthode du report des pertes partielles) peuvent encore être reportées dans certains cantons, il convient d'admettre le report sur les bénéfices réalisés dès la période fiscale 2001 de la somme des pertes partielles non encore compensées à la fin de la période fiscale précédente (exemple 6.3).

4. Déduction des pertes des périodes antérieures en cas de fusion avec des sociétés à l'extérieur du canton

La réglementation appliquée au report des pertes antérieures subies à l'extérieur du canton en cas de transfert du siège à l'intérieur de la Suisse est également valable en cas de fusion de sociétés établies dans des cantons différents. Sous réserve de l'évasion fiscale et de la fusion avec une société prête à être liquidée, les pertes antérieures subies à l'extérieur du canton, qui n'ont pas encore été compensées par des résultats positifs, doivent être reportées pour les fusions postérieures au 1.1.2001, même si ces pertes ont été réalisées avant cette date.

5. Charge de la preuve

Selon la doctrine et la jurisprudence, les autorités fiscales doivent procéder d'office au calcul du report des pertes, notamment lorsque des redressements effectués au cours de la période fiscale ouvrent la voie à la compensation de pertes antérieures. Pour sa part, le contribuable doit faire valoir un report de pertes en tant que facteur diminuant la charge fiscale. Il lui appartient en particulier d'établir que ces pertes n'ont pas été compensées antérieurement. Il peut utiliser à cette fin les taxations du canton de départ. Certes, l'élément imposable de la taxation d'une période fiscale déficitaire est en règle générale nul. Le montant de la perte annuelle effective peut toutefois être établi sur la base des données chiffrées (y compris les éventuels redressements) retenues comme base de la décision de taxation ou sur une communication séparée des autorités fiscales au contribuable et portant sur cet objet.

6. Exemples

6.1. Report de pertes partielles versus report de la perte globale

6.1.1. Etat de fait:

| Période fiscale | Total | Canton A | Canton B | Canton C |
|----------------------|-------|----------|----------|----------|
| Périodes antérieures | -100 | -35 | -45 | -20 |
| 2001 | 40 | 10 | 20 | 10 |
| 2002 | 60 | 10 | 30 | 20 |
| 2003 | 50 | 15 | 15 | 20 |
| Total | 50 | 0 | 20 | 30 |

6.1.2. Méthode généralement utilisée jusqu'à présent: Report des pertes partielles

| Période fiscale | Total | Canton A | Canton B | Canton C |
|----------------------|-------|----------|----------|----------|
| Périodes antérieures | -100 | -35 | -45 | -20 |
| 2001 Bénéfice | 40 | 10 | 20 | 10 |
| Report de pertes | -40 | -10 | -20 | -10 |
| Imposable | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 2002 Bénéfice | 60 | 10 | 30 | 20 |
| Report de pertes | -45 | -10 | -25 | -10 |
| Imposable | 15 | 0 | 5 | 10 |
| 2003 Bénéfice | 50 | 15 | 15 | 20 |
| Report de pertes | -15 | -15 | 0 | 0 |
| Imposable | 35 | 0 | 15 | 20 |
| Total | 50 | 0 | 20 | 30 |

6.1.3. Nouvelle méthode: Report de la perte globale

| Période fiscale | Total | Canton A | Canton B | Canton C |
|----------------------|-------|----------|----------|----------|
| Périodes antérieures | -100 | -35 | -45 | -20 |
| 2001 Bénéfice | 40 | | | |
| Report de pertes | -40 | | | |
| Imposable | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 2002 Bénéfice | 60 | | | |
| Report de pertes | -60 | | | |
| Imposable | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 2003 Bénéfice | 50 | 15 | | |
| Imposable | 50 | 15 | 15 | 20 |
| Total | 50 | 15 | 15 | 20 |

6.2. Report de la perte globale avec gain de plus-value réalisé lors de la vente d'immeubles

6.2.1. Etat de fait

| Période fiscale 2001 | Total | Siège | Canton A | Canton B | Canton C | Canton D |
|---|--------|--------|----------|----------|----------|----------|
| Quotes-parts de répartition | 100% | 45% | 5% | 10% | 25% | 15% |
| Bénéfice 2001 selon CR | 10'000 | | | | | |
| Incluant les plus-values immobilières suivantes : | 40'000 | 13'000 | 7'000 | | 20'000 | |
| Période fiscale 2002 | Total | Siège | Canton A | Canton B | Canton C | Canton D |
| Quotes-parts de répartition | 100% | 47% | 7% | 11% | 22% | 13% |
| Bénéfice 2002 selon CR | 50'000 | | | | | |
| Incluant les plus-values immobilières suivantes | 15'000 | | | 15'000 | | |

Le canton du siège ainsi que les cantons A et D appliquent le système dualiste d'imposition des gains immobiliers (avec déduction des pertes). Les cantons B et C connaissent le système moniste d'imposition, sans déduction des pertes.

6.2.2. Répartition

| Taxation 2001 | Total | Siège | Canton A | Canton B | Canton C | Canton D |
|--|-----------|---------|----------|----------|----------|----------|
| Quotes-parts de répartition | 100% | 45% | 5% | 10% | 25% | 15% |
| Bénéfice 2001 selon CR | 10'000 | | | | | |
| ./. plus-values immobilières faisant l'objet d'une attribution objective | -40'000 | 13'000 | 7'000 | | 20'000 | |
| Perte d'exploitation | -30'000 | | | | | |
| Part à la perte d'exploitation (selon quotes-parts)* | | -13'000 | -1'500 | | | |
| Bénéfice imposable | ***25'500 | 0 | 5'500 | 0 | **20'000 | 0 |

*) Canton du siège 45% de Fr. 30'000, au maximum la plus-value immobilière
Canton A 5% de Fr. 30'000, au maximum la plus-value immobilière.

**) La législation cantonale applicable met obstacle à la compensation de la part de perte d'exploitation avec la plus-value frappée d'un impôt réel sur les gains immobiliers.

**) Ce montant ne correspond pas au bénéfice déterminant pour le taux, bénéfice qui est déterminé selon le droit cantonal.

| Taxation 2002 | Total | Siège | Canton A | Canton B | Canton C | Canton D |
|--|-----------|--------|----------|----------|----------|----------|
| Quotes-parts de répartition | 100% | 47% | 7% | 11% | 22% | 13% |
| Bénéfice 2002 | 50'000 | | | | | |
| ./. plus-value immobilière attribuée objectivement | -15'000 | | | 15'000 | | |
| ./. report de la perte globale 2001 | -30'000 | | | | | |
| Bénéfice imposable | 5'000 | | | | | |
| ./. Préciput | -1'000 | 1'000 | | | | |
| A répartir selon les quotes-parts actuelles | 4'000 | 1'880 | 280 | 440 | 880 | 520 |
| Adjonction de la perte partielle déjà prise en compte* | | 13'000 | 1'500 | | | |
| Bénéfice imposable | ***34'500 | 15'880 | 1'780 | 15'440 | 880 | 520 |

*) Sur ce point, chaque canton doit procéder lui-même et pour lui-même au calcul des gains de plus-value immobilière qui n'ont pas été pleinement imposés.

***) Ce montant ne correspond pas au bénéfice déterminant pour le taux, bénéfice qui est déterminé selon le droit cantonal.

| Pour vérification | Total | Siège | Canton A | Canton B | Canton C | Canton D |
|--|--------|--------|----------|----------|----------|----------|
| Bénéfice imposé 2001 | 25'500 | | 5'500 | | 20'000 | |
| Bénéfice imposé 2002 | 34'500 | 15'880 | 1'780 | 15'440 | 880 | 520 |
| Total imposé | 60'000 | 15'880 | 7'280 | 15'440 | 20'880 | 520 |
| dont | | | | | | |
| - Gains de plus-values | 55'000 | 13'000 | 7'000 | 15'000 | 20'000 | 0 |
| - Bénéfice provenant de l'activité commerciale | 5'000 | 2'880 | 280 | 440 | 880 | 520 |

6.3. Passage de la méthode du report des pertes partielles à la méthode du report de la perte globale

6.3.1 Etat de fait

L'entreprise intercantonale X SA a des établissements stables dans les cantons A, B, C et D. Pour les années 1998 à 2002, ses résultats sont les suivants :

| | |
|------|---------|
| 1998 | - 3'000 |
| 1999 | - 1'000 |
| 2000 | 2'000 |
| 2001 | 2'400 |
| 2002 | 1'000 |

L'établissement stable dans le canton C a été ouvert en 1999. L'ouverture de l'établissement D a eu lieu en 2000. Le report de pertes a été effectué selon la méthode du report des pertes partielles; la taxation et répartition de la période fiscale 2000 se présente comme il suit:

6.3.2 Report de pertes partielles (jusqu'en 2000)

| Période fiscale | | Total | Siège | Canton A | Canton B | Canton C | Canton D |
|-----------------|--------------|-------|-------|----------|----------|----------|----------|
| 1998 | Quotes-parts | 100% | 60% | 15% | 25% | | |
| | Perte | -3000 | -1800 | -450 | -750 | | |
| | Imposable | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 1999 | Quotes-parts | 100% | 50% | 10% | 20% | 20% | |
| | Perte | -1000 | -500 | -100 | -200 | -200 | |
| | Imposable | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| 2000 | Quotes-parts | 100% | 45% | 5% | 10% | 25% | 15% |
| | Perte | 2000 | 900 | 100 | 200 | 500 | 300 |
| | Imposable | 600 | 0 | 0 | 0 | 300 | 300 |

Au 1.1. 2001, l'entreprise peut faire valoir un report de perte globale de 2'000. Les établissements des cantons C et D ayant toutefois imposé un bénéfice de 600 pour la période fiscale 2000, la somme des pertes partielles qui peuvent être reportées au plan fiscal est de 2600.

6.3.3 Passage à la méthode du report de la perte globale (dès le début de la période fiscale 2001)

| Exercice commercial | 2002 | 2001 | 2000 | 1999 | 1998 |
|--|------|-------|-------|-------|-------|
| Bénéfice net/Perte nette | 1000 | 2400 | 2000 | -1000 | -3000 |
| Imposé au cours de la période fiscale 2000 | | | -600 | | |
| Report de pertes | | | -1400 | | 1400 |
| | | -1600 | | 800 | 1600 |
| | -200 | -800 | | 200 | |
| Bénéfice imposable | 800 | 0 | 0 | 0 | 0 |

| Période fiscale | | Total | Siège | Canton A | Canton B | Canton C | Canton D |
|-----------------|------------------|-------|-------|----------|----------|----------|----------|
| 2002 | Quotes-parts | 100% | 40% | 10% | 25% | 10% | 15% |
| | Bénéfice | 1000 | 400 | 100 | 250 | 100 | 150 |
| | Report de pertes | -200 | | | | | |
| | Imposable | 800 | 320 | 80 | 200 | 80 | 120 |

Pour le Comité de la Conférence

Le Président:

Le Secrétaire:

Bruno Knüsel

Erwin Widmer