Exemples d'imputation de pertes d'exploitation à un gain immobilier

Revirement de pratique suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_230/2017 du 26 janvier 2018

Les exemples ci-après illustrent la nouvelle pratique valable pour les **personnes morales** en matière d'imputation des pertes d'exploitation à un gain immobilier, prévue à l'article 143, alinéa 2 LI.

Cette méthode d'imputation est la même pour les **entreprises de personnes**, sachant que le « bénéfice imposable » correspond dans leur cas au « revenu de l'activité lucrative indépendante ». Les pertes sont imputées aux autres revenus ou, à défaut, sont reportées sur la période fiscale suivante.

Exemple 1 – Pertes reportées < gain brut, pas de gain immobilier

Pertes reportées jusque-là (jusqu'à la période fiscale 2016)

	Direkte Bundessteuer	Kanton Bern	GG Berechnung
Bénéfice établi selon le droit commercial	580'000	580'000	
Correction	20'000	20'000	
Bénéfice imposable, gain brut compris	600'000	600'000	
Produit de la vente			1'500'000
Prix d'acquisition			-900'000
Impenses induisant une plus-value			-100'000
Frais de vente			-15'000
Gain brut		-485'000	485'000
Résultat corrigé du gain brut	600'000	115'000	
Pertes reportées	-370'000	-370'000	
Résultat après imputation des pertes reportées	230'000	-255'000	
Déduction pour durée de possession (70%)			-339'500
Gain immobilier avant imputation des pertes			145'500
Imputation des pertes au gain immobilier		255'000	-255'000
		-109'500	109'500
Bénéfice / gain immobilier imposable	230'000	-109'500	0
Report de pertes sur la prochaine période	0	-109'500	

Nouveau report de pertes (à partir de la période fiscale 2017)

	Direkte Bundessteuer	Kanton Bern	GG Berechnung
Handelsrechtlicher Gewinn	580'000	580'000	
Korrektur	20'000	20'000	
Steuerbarer Gewinn inkl. Rohgewinn	600'000	600'000	
Verkaufserlös			1'500'000
Erwerbspreis			-900'000
Wertvermehrnde Aufwendungen			-100'000
Verkaufskosten			-15'000
Rohgewinn		-485'000	485'000
Ergebnis nach Korrektur Rohgewinn	600'000	115'000	
Verlustvortrag	-370'000	-370'000	
Ergebnis nach Anrechnung Verlustvortrag	230'000	-255'000	
Besitzesdauerabzug (70%)			-339'500
Grundstückgewinn vor Verlustanrechnung			145'500
Verlustübertrag auf Grundstückgewinn		255'000	-255'000
Steuerbarer Gewinn bzw. Grundstückgewinn	230'000	0	0
Verlustvortrag Neu			
Verlustvortrag	-370'000	-370'000	
Ergebnis nach Korrektur Rohgewinn	600'000	115'000	
Auf GG übertragener Rohgewinn		485'000	
Verlustvortrag auf nächste Periode	0	0	

Exemple 2 – Pertes reportées < gain brut, gain immobilier

Pertes reportées jusque-là (jusqu'à la période fiscale 2016)

	Direkte Bundessteuer	Kanton Bern	GG Berechnung
Bénéfice établi selon le droit commercial	780'000	780'000	
Correction	20'000	20'000	
Bénéfice imposable, gain brut compris	800'000	800'000	
Produit de la vente			1'500'000
Prix d'acquisition			-900'000
Impenses induisant une plus-value			-100'000
Frais de vente			-15'000
Gain brut		-485'000	485'000
Résultat corrigé du gain brut	800'000	315'000	
Pertes reportées	-370'000	-370'000	
Résultat après imputation des pertes reportées	430'000	-55'000	
Déduction pour durée de possession (70%)			-339'500
Gain immobilier avant imputation des pertes			145'500
Imputation des pertes au gain immobilier		55'000	-55'000
		0	0
Bénéfice / gain immobilier imposable	430'000	0	90'500
Report de pertes sur la prochaine période	0	0	

Nouveau report de pertes (à partir de la période fiscale 2017)

	Direkte Bundessteuer	Kanton Bern	GG Berechnung
Bénéfice établi selon le droit commercial	780'000	780'000	
Correction	20'000	20'000	
Bénéfice imposable, gain brut compris	800'000	800'000	
Produit de la vente			1'500'000
Prix d'acquisition			-900'000
Impenses induisant une plus-value			-100'000
Frais de vente			-15'000
Gain brut		-485'000	485'000
Résultat corrigé du gain brut	800'000	315'000	
Pertes reportées	-370'000	-370'000	
Résultat après imputation des pertes	430'000	-55'000	
Déduction pour durée de possession (70%)			-339'500
Gain immobilier avant imputation des pertes			145'500
Imputation des pertes au gain immobilier		55'000	-55'000
Bénéfice / gain immobilier imposable	430'000	0	90'500
Nouveau report de pertes			
Pertes reportées	-370'000	-370'000	
Résultat corrigé du gain brut	800'000	315'000	
Gain brut transféré sur GI		485'000	
Report de pertes sur la prochaine période	0	0	

Exemple 3 – Pertes reportées > gain brut, pas de gain immobilier

Pertes reportées jusque-là (jusqu'à la période fiscale 2016)

	Direkte Bundessteuer	Kanton Bern	GG Berechnung
Bénéfice établi selon le droit commercial	580'000	580'000	
Correction	20'000	20'000	
Bénéfice imposable, gain brut compris	600'000	600'000	
Produit de la vente			1'500'000
Prix d'acquisition			-900'000
Impenses induisant une plus-value			-100'000
Frais de vente			-15'000
Gain brut		-485'000	485'000
Résultat corrigé du gain brut	600'000	115'000	
Pertes reportées	-700'000	-700'000	
Résultat après imputation des pertes reportées	-100'000	-585'000	
Déduction pour durée de possession (70%)			-339'500
Gain immobilier avant imputation des pertes			145'500
Imputation des pertes au gain immobilier		585'000	-585'000
		-439'500	439'500
Bénéfice / gain immobilier imposable	-100'000	-439'500	0
Report de pertes sur la prochaine période	-100'000	-439'500	

Nouveau report de pertes (à partir de la période fiscale 2017)

	Direkte Bundessteuer	Kanton Bern	GG Berechnung
Handelsrechtlicher Gewinn	580'000	580'000	
Korrektur	20'000	20'000	
Steuerbarer Gewinn inkl. Rohgewinn	600'000	600'000	
Verkaufserlös			1'500'000
Erwerbspreis			-900'000
Wertvermehrnde Aufwendungen			-100'000
Verkaufskosten			-15'000
Rohgewinn		-485'000	485'000
Ergebnis nach Korrektur Rohgewinn	600'000	115'000	
Verlustvortrag	-700'000	-700'000	
Ergebnis nach Anrechnung Verlustvortrag	-100'000	-585'000	
Besitzesdauerabzug (70%)			-339'500
Grundstückgewinn vor Verlustanrechnung			145'500
Verlustübertrag auf Grundstückgewinn (maximal im Umfang des Rohgewinns)		485'000	-485'000
Steuerbarer Gewinn bzw. Grundstückgewinn	-100'000	-100'000	0
Verlustvortrag Neu			
Verlustvortrag	-700'000	-700'000	
Ergebnis nach Korrektur Rohgewinn	600'000	115'000	
Auf GG übertragener Rohgewinn		485'000	
Verlustvortrag auf nächste Periode	-100'000	-100'000	

Exemple 4 – Perte après extraction du gain brut, pas de gain immobilier

Pertes reportées jusque-là (jusqu'à la période fiscale 2016)

	Direkte Bundessteuer	Kanton Bern	GG Berechnung
Bénéfice établi selon le droit commercial	120'000	120'000	
Correction	20'000	20'000	
Bénéfice imposable, gain brut compris	140'000	140'000	
Produit de la vente			1'500'000
Prix d'acquisition			-900'000
Impenses induisant une plus-value			-100'000
Frais de vente			-15'000
Gain brut		-485'000	485'000
Résultat corrigé du gain brut	140'000	-345'000	
Pertes reportées	0	0	
Résultat après imputation des pertes reportées	140'000	-345'000	
Déduction pour durée de possession (70%)			-339'500
Gain immobilier avant imputation des pertes			145'500
Imputation des pertes au gain immobilier		345'000	-345'000
		-199'500	199'500
Bénéfice / gain immobilier imposable	140'000	-199'500	0
Report de pertes sur la prochaine période	0	-199'500	

Nouveau report de pertes (à partir de la période fiscale 2017)

	Direkte Bundessteuer	Kanton Bern	GG Berechnung
Handelsrechtlicher Gewinn	120'000	120'000	
Korrektur	20'000	20'000	
Steuerbarer Gewinn inkl. Rohgewinn	140'000	140'000	
Verkaufserlös			1'500'000
Erwerbspreis			-900'000
Wertvermehrende Aufwendungen			-100'000
Verkaufskosten			-15'000
Rohgewinn		-485'000	485'000
Ergebnis nach Korrektur Rohgewinn	140'000	-345'000	
Verlustvortrag	0	0	
Ergebnis nach Anrechnung Verlustvortrag	140'000	-345'000	
Besitzesdauerabzug (70%)			-339'500
Grundstückgewinn vor Verlustanrechnung			145'500
Verlustübertrag auf Grundstückgewinn (maximal im Umfang des Rohgewinns)		345'000	-345'000
Steuerbarer Gewinn bzw. Grundstückgewinn	140'000	0	0
Verlustvortrag Neu			
Verlustvortrag	0	0	
Ergebnis nach Korrektur Rohgewinn	140'000	-345'000	
Auf GG übertragener Rohgewinn		485'000	
Verlustvortrag auf nächste Periode	0	0	

Exemple 5 – Pertes d'exploitation, pas de gain immobilier

Pertes reportées jusque-là (jusqu'à la période fiscale 2016)

	Direkte Bundessteuer	Kanton Bern	GG Berechnung
Bénéfice établi selon le droit commercial	-25'000	-25'000	
Correction	20'000	20'000	
Bénéfice imposable, gain brut compris	-5'000	-5'000	
Produit de la vente			1'500'000
Prix d'acquisition			-900'000
Impenses induisant une plus-value			-100'000
Frais de vente			-15'000
Gain brut		-485'000	485'000
Résultat corrigé du gain brut	-5'000	-490'000	
Pertes reportées	-10'000	-10'000	
Résultat après imputation des pertes reportées	-15'000	-500'000	
Déduction pour durée de possession (70%)			-339'500
Gain immobilier avant imputation des pertes			145'500
Imputation des pertes au gain immobilier		500'000	-500'000
		-354'500	354'500
Bénéfice / gain immobilier imposable	-15'000	-354'500	0
Report de pertes sur la prochaine période	-15'000	-354'500	

Nouveau report de pertes (à partir de la période fiscale 2017)

	Direkte Bundessteuer	Kanton Bern	GG Berechnung
Bénéfice établi selon le droit commercial	-25'000	-25'000	
Correction	20'000	20'000	
Bénéfice imposable, gain brut compris	-5'000	-5'000	
Produit de la vente			1'500'000
Prix d'acquisition			-900'000
Impenses induisant une plus-value			-100'000
Frais de vente			-15'000
Gain brut		-485'000	485'000
Résultat corrigé du gain brut	-5'000	-490'000	
Pertes reportées	-10'000	-10'000	
Résultat après imputation des pertes	-15'000	-500'000	
Déduction pour durée de possession (70%)			-339'500
Gain immobilier avant imputation des pertes			145'500
Imputation des pertes au gain immobilier (dans la limite du montant du gain brut)		485'000	-485'000
Bénéfice / gain immobilier imposable	-15'000	-15'000	0
Nouveau report de pertes			
Pertes reportées	-10'000	-10'000	
Résultat corrigé du gain brut	-5'000	-490'000	
Gain brut transféré sur GI		485'000	
Report de pertes sur la prochaine période	-15'000	-15'000	