

Aurélien Barakat

Les incidences fiscales du nouveau droit comptable

Texte présenté dans le cadre du prix OREF 2014

Fribourg, le 30 juin 2014

Table des matières :

Table des matières :	II
Table des abréviations	III
Bibliographie :	V
Références supplémentaires :	VII
I. Introduction	1
II. Le nouveau droit comptable	2
a. L'obligation de tenir une comptabilité et présenter des comptes.....	3
b. Le but du droit comptable et le principe de sincérité	4
c. Une plus grande latitude paradoxale en matière de réserves latentes.....	5
d. L'insertion des concepts IFRS en droit suisse.....	6
III. Conséquences fiscales « directes »	7
a. Les propres parts de capital.....	8
b. La délimitation périodique et les prestations non facturées	10
c. Les réserves latentes et les conséquences pénales.....	13
d. Les autres conséquences «directes».....	19
IV. Conséquences fiscales « indirectes »	20
a. La pratique des autorités fiscales	20
b. La documentation à remettre aux autorités fiscales	23
c. Les écarts de conversion et la monnaie fonctionnelle	25
d. Les perspectives d'interprétation du nouveau droit comptable.....	26
V. Synthèse	29
VI. Conclusion	30

Table des abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
al.	alinéa(s)
art.	article(s)
ASA	Archives de droit fiscal suisse
ATF	Arrêts du Tribunal fédéral publiés au recueil officiel
BSK	Commentaire bâlois
CF	Conseil fédéral
ch.	chiffre
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civile suisse (Livre cinquième : Droit des obligations, RS 220)
CR	Commentaire romand
CSI	Conférence suisse des impôts
DFF	Département fédéral des finances
ECS	L'expert-comptable suisse
éd.	édition
édit.	éditeur(s)
FAO	Les coûts de fondation, d'augmentation du capital et d'organisation
FF	Feuille fédérale
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
LECCA	Loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (restée au stade de l'avant-projet)
LIA	Loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (RS 642.21)
LHID	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14)
LIFD	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
n.	numéro

OREF	Ordre romand des experts fiscaux diplômés
p.	page
PME	petites et moyennes entreprises
pp.	pages
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
RS	recueil systématique
RSDA	Revue suisse de droit des affaires
s.	et suivant(e)
SJ	semaine judiciaire
ss.	et suivant(e)s
TAF	Tribunal administratif fédéral
TF	Tribunal fédéral
TREX	L'expert fiduciaire
v.	voir

Bibliographie :

BUCHMANN RENE/DUSS FABIAN/HANDSCHIN LUKAS, in : ECS 11/13, *Rechnungslegung in Fremdwährung*, p. 823.

BÖCKLI PETER, *Schweizerisches Aktienrecht*, 4^{ème} éd., Zürich 2009.

BÖCKLI PETER, *Neue OR-Rechnungslegung*, Zürich 2014 (ci-après : BÖCKLI, Neue RL)

BÖCKLI PETER, in : ECS 4/11, *Auswirkungen der neuen Rechnungslegung auf die Gewinnsteuer – Ungereimtheiten, Widersprüche und ungelöste Fragen ?*, p. 234 (ci-après : BÖCKLI)

BÜCHELER REMY, in : Revue de l'avocat 2014, *Nouveau droit comptable : possibles incidences pour les avocats*, p. 32.

DANON ROBERT, in : YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (édit.), CR LIFD, *ad art. 57-58 LIFD*, Bâle 2008.

DELL'ANNA FABIO/DE HALLER THIBAUT, in : ECS 11/13, *Monnaie fonctionnelle et de présentation*, p. 836.

GLAUSER PIERRE-MARIE, in : ASA 74, *IFRS et droit fiscal, Les normes true and fair et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel*, p. 529 (ci-après : GLAUSER).

GLAUSER PIERRE-MARIE, in : GesKR 2008 (Sondernummer), *Steuerrechtliche Aspekte der Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts - Insbesondere in Bezug auf die Revision des Rechnungslegungsrechts*, p. 168 (ci-après : GLAUSER, GesKR).

HAAS CHRISTIAN, in : ECS 12/13, *Actions propres et perte de capital*, p. 928.

HANDSCHIN LUKAS, in : VON BÜREN ROLAND (édit.), *Schweizerisches Privatrecht, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht*, pp. 273 ss., Bâle 2013.

MADÖRIN BERNHARD, in : *Revue de l'avocat* 3/2014, *Das neue Rechnungslegungsrecht als Steuerkatalysator*, p. 118.

NEUHAUS MARKUS/BLÄTTLER JÖRG, in : HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WATTER ROLF (édit.), *BSK OR II, ad art. 662a CO*, Bâle 2008.

NEUHAUS MARKUS/SCHNEIDER LAURENZ, in : ECS 11/13, *Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts*, p. 808.

OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., Bâle 2012.

PASSARDI MARCO, in : TREX 2014, *Tenue de la comptabilité et présentation des comptes : 10 problématiques pour 10 mois*, p. 78.

PASSARDI MARCO/FONTANA MARCO, in : TREX 2013, *Le nouveau droit comptable commercial selon le CO : Réflexions sur le « carnet du lait »*, p. 28.

RAFFOURNIER BERNARD, in : ECS 1-2/14, *Actions propres et réserve pour actions propres*, p. 119.

REICH MARKUS, *Steuerrecht*, 2^{ème} éd., Zürich-Bâle-Genève 2012.

RIGO STEPHANE, in : TREX 2013, *Optimisation fiscale dans le cadre du bouclage des comptes annuels, peut-on parler de soustraction fiscale ?*, p. 218.

TARDIN PHILIPPE/CIPRIANO MASSIMO/DUSSOLIET-BERTHOD LAURENT, in : ECS 12/13, *Nouveau droit comptable – Conséquences pour les entités subventionnées par l'Etat de Genève*, p. 943.

TORRIONE HENRI, in : TERCIER PIERRE/AMSTUTZ MARC (édit.), *CR CO II, ad art. 662a CO*, Bâle 2008.

Références supplémentaires :

Cadre conceptuel de l'information financière, publié par l'IASB en septembre 2010 (ci-après : Cadre conceptuel des IFRS).

DANON ROBERT/GANI RAPHAËL, in : Séminaire D-DAF-OREF du 12 septembre 2013, *Impact fiscal du nouveau droit comptable : questions choisies* (ci-après : DANON/GANI, OREF).

Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

GLAUSER PIERRE-MARIE, in : Séminaire D-DAF-OREF du 12 septembre 2013, *Nouveau droit comptable et imposition de l'entreprise : principes généraux et impact* (ci-après : GLAUSER, OREF).

Message concernant la révision du code des obligation du 21 décembre 2007 (droit des sociétés et droit comptable), in: FF 2008, 1407.

I. Introduction

Le 1^{er} janvier 2013, le nouveau droit comptable est entré en vigueur¹. Qualifiée de « rudimentaire » par le Conseil fédéral, l'ancienne réglementation comptable aura attendu presque 15 ans avant d'être finalement remplacée par les nouvelles dispositions de CO 957 ss. Le premier avant-projet de révision, la LECCA², date en effet de 1998. Indépendamment de la célérité du processus législatif, la révision du droit comptable s'est heurtée à une forte résistance des milieux économiques. Tourné vers les standards internationaux et la « *true and fair view* », l'avant-projet de révision avait pour conséquence la quasi disparition du régime des réserves latentes, ce qui aurait entraîné une très forte imposition systématique dans le secteur des entreprises. Le droit actuel tente de préserver le régime fiscal existant des entreprises tout en révisant le droit comptable sur lequel le droit fiscal se fonde. Dans son Message³, le CF part du principe qu'une présentation plus proche de la réalité économique des comptes est en contradiction directe avec la neutralité fiscale, les deux objectifs s'excluant mutuellement⁴. Nous sommes d'avis qu'il faut relativiser ces propos ; des solutions pratiques apportées par le nouveau droit comptable pouvant, comme nous le verrons⁵, être envisagées.

La doctrine est partagée sur les conséquences fiscales du nouveau droit comptable. Ceci est principalement dû aux différentes conceptions des auteurs sur les effets de la révision par rapport à la situation sous l'ancien droit. Alors que certains auteurs partent du principe que le nouveau droit comptable n'est pas réellement différent de l'ancien, à l'exception de modifications spécifiques et ponctuelles⁶, d'autres considèrent la révision comme un changement complet et fondamental, notamment sur les buts de la comptabilité⁷. Nous nous rallions à cette seconde approche. Selon

¹ RO 2012 6679.

² Avant-projet pour une loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (LECCA) du 29 juin 1998.

³ Message du Conseil fédéral concernant la révision du droit de la société anonyme et du droit comptable du 21 décembre 2007 (FF 2008 1407).

⁴ FF 2008 1444.

⁵ *Infra* III c.

⁶ V. notamment NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 1 ss.

⁷ V. BÖCKLI, ch. 2.2 ; v. également MADÖRIN, ch. V.

BÖCKLI⁸, il convient de saluer la révision du droit comptable qui devenait réellement nécessaire. Néanmoins, ce dernier critique à juste titre l'absence d'analyses relatives à l'impact du nouveau droit comptable sur le droit fiscal⁹. Il n'a en effet pas été possible pour le législateur de revoir les fondements du droit comptable sans que cela n'ait la moindre incidence en droit fiscal, les deux régimes légaux étant solidement liés. L'analyse de ces incidences est précisément l'objet de la présente contribution. Une telle analyse aurait cependant dû être réalisée par le législateur avant de faire entrer le nouveau droit comptable en vigueur.

Nous nous efforcerons de revoir les différentes conséquences pour le droit fiscal de l'entrée en vigueur des nouveaux articles CO 957 ss. Le droit fiscal étant un droit de superposition, nous commencerons par présenter certains éléments comptables de la révision en lien avec la fiscalité (II.). Nous traiterons ensuite des conséquences sur le droit fiscal que nous proposons de qualifier de « directes » (III.), par opposition aux conséquences « indirectes » qui seront traitées subséquentement (IV.). Nous présenterons enfin, avant de conclure, une synthèse des différentes incidences de la révision comptable sur le droit fiscal, afin de mieux mettre en relief les résultats notre analyse (V.).

II. Le nouveau droit comptable

Le principe d'autorité du bilan (ou de déterminance¹⁰) bien établi en droit suisse, et qui vaut toujours après la révision du droit comptable, impose aux autorités fiscales de se baser sur les dispositions comptables du CO pour déterminer l'imposition des entreprises, notamment sur le bénéfice¹¹. Il est à notre avis important de reprendre quelques éléments comptables de la révision afin de se faire une meilleure idée des différentes incidences fiscales liées à l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable. Nous aborderons dès lors dans les grandes lignes la question de l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes (a.), du but du nouveau droit comptable, en lien avec le principe de sincérité (b.), du paradoxe découlant de la plus grande

⁸ L'auteur se positionne plutôt en faveur de la seconde approche.

⁹ BÖCKLI, ch. 3.2.

¹⁰ GLAUSER, n. 2.1.2 ; v. également ATF 136 II 88, c. 5.1, le TF se référant aux deux notions.

¹¹ CR LIFD - DANON, *ad* art. 57-58 LIFD n. 1 et 3.

latitude en matière de réserves latentes (c.) et enfin de l’insertion des concepts prévus par les IFRS (d.).

a. L’obligation de tenir une comptabilité et présenter des comptes

Le nouveau droit comptable cherche à ne plus obliger les entreprises à tenir une comptabilité et présenter des comptes sur le seul critère de la forme juridique mais bien plus de l’importance économique¹². Selon CO 957 II, les entreprises individuelles et les sociétés de personne dont le chiffre d’affaire n’atteint pas CHF 500'000.- au dernier exercice comptable ne sont pas tenues par les règles de CO 957 ss. et peuvent se contenter de tenir une comptabilité basée sur les recettes et les dépenses (carnet de lait). Suivant la doctrine, les personnes morales qui n’atteignent pas la limite de CHF 100'000.- peuvent également opter pour une comptabilité restreinte type carnet de lait, conformément à CO 958b II¹³. Les autres entreprises suisses doivent à présent se conformer aux règles prévues par le nouveau droit comptable, ce qui peut représenter un changement important, notamment pour les entreprises individuelles et les sociétés de personnes exerçant une activité libérale, comme les avocats¹⁴. Cela n’est pas sans conséquences, un grand nombre d’entreprises devant à présent se soumettre à des règles comptables plus strictes et assumer les conséquences fiscales d’une telle obligation¹⁵. Enfin, la CSI a souligné, qu’à son sens, les entreprises optant pour une comptabilité restreinte doivent se conformer à l’imposition périodique, renvoyant dès lors au principe comptable de la périodicité ainsi qu’à la jurisprudence fiscale correspondante¹⁶. De plus, la CSI a laissé la question de l’applicabilité des normes comptables aux établissements stables en Suisse des entreprises étrangères ouverte, en précisant qu’une telle application serait nécessaire pour les besoins de la taxation¹⁷.

¹² FF 2008 1441 ; BUCHELER, ch. II.

¹³ MADÖRIN, ch. II ; v. également GLAUSER, OREF.

¹⁴ BUCHELER, ch. II.

¹⁵ BÖCKLI, n. 3.2.3, ce dernier trouve en effet que certaines dispositions et conséquences sont trop complexes pour être appliquées aux 400'000 PME concernée ; v. également pour le devoir accru d’informer *infra* IV. b. ainsi que GLAUSER, n. 3.2.

¹⁶ CSI, ch. III ; TF, 2C_429/2010, c. 2.1.

¹⁷ CSI, ch. III.

b. Le but du droit comptable et le principe de sincérité

Si certains contestent un réel changement pragmatique en droit comptable, d'autres s'opposent avec raison à cette vision de la révision du droit comptable. La majorité de la doctrine s'accorde néanmoins à dire que la « *true and fair view* » anglo-saxonne des IFRS n'est pas reprise par le nouveau droit comptable¹⁸. En effet, une application directe de ce principe conduirait dans une large mesure à la suppression de la marge de manœuvre reconnue aux entreprises en matière de réserves latentes¹⁹. Le Message de 2007 propose alors la notion de « présentation fidèle » comme but des états financiers²⁰, cet objectif général de l'établissement de la comptabilité et de la présentation des comptes remplaçant le principe de sincérité. Ce changement doit être souligné, puisque l'ancien principe de l'établissement régulier se trouve désormais élevé au rang de but général des règles comptables. Si, formellement, la « *true and fair view* » n'a pas été reprise au profit de la présentation fidèle, il convient de rappeler que selon TORRIONE²¹, la distinction entre les différentes appellations ne joue pas une grande importance pratique, étant donné l'objectif commun permettant d'aboutir à ce qu'un tiers soit capable de se forger une opinion fondée sur la situation économique de l'entreprise²². Le TF a d'ailleurs récemment confirmé cette position²³. Partant, le but des règles comptable ne se limite plus à la seule protection des créanciers, mais s'étend à présent également à l'information fidèle des investisseurs, introduisant un système hybride basé sur un compromis typiquement helvétique²⁴.

Il faut également souligner que c'est la vision globale de la situation économique qui doit être respectée à travers la présentation fidèle ainsi qu'il a été précisé par le TF dans un arrêt assez récent en matière de faux dans les titres²⁵. Une telle interprétation laisse à l'entreprise une certaine marge de manœuvre sur les règles d'évaluation, du

¹⁸ BÖCKLI, n. 2.1.1 ; NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 3.4 ; GLAUSER, n. 2.2.1.

¹⁹ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 3.4.

²⁰ FF 2008 1443.

²¹ CR CO II - TORRIONE, *ad* art. 662a n. 51 ss. (55).

²² CO 957a I et 958 I.

²³ ATF 136 II 88, c. 5.3.

²⁴ Dans ce sens, Böckli, n. 3.2.4 ; v. également CO 961d (2) qui renforce la protection des investisseurs minoritaires.

²⁵ TF, 6B_496/2012, c. 9.6, lorsque le TF affirme que «la comptabilité doit refléter la situation financière réelle de la société et qu'un faux dans les titres est envisageable lorsque l'image globale de la situation financière de la société est faussée».

moment que les comptes permettent une appréciation globalement fidèle de la situation économique de l'entreprise.

c. Une plus grande latitude paradoxale en matière de réserves latentes

L'ancien droit comptable était libéral en matière de réserves latentes, du moins à la lecture de aCO 669. On relèvera que le législateur, au regard de CO 960a IV et 960e III (4), a repris la tolérance *prima facie* de l'ancien droit en matière de réserves latentes. Nous trouvons regrettable qu'à la lecture de la loi, comme sous l'ancien droit, il se dégage une vision très libérale concernant la marge de manœuvre vis à vis de ces réserves, comme nous le verrons plus loin²⁶. GLAUSER définit la réserve latente comme la différence de valeur entre la valeur réelle d'un actif ou d'un passif et la valeur à laquelle il est comptabilisé²⁷. Il convient donc de distinguer trois formes de réserves latentes, à savoir les réserves obligatoires provenant par exemple des règles maximales d'évaluation²⁸, les réserves d'appréciation pouvant découler du choix plus prudent entre deux évaluations possibles et les réserves arbitraires résultant par hypothèse d'une sous évaluation délibérée, afin de réduire le résultat²⁹. Alors qu'une partie de la doctrine soutient la validité des réserves latentes arbitraires en droit comptable³⁰, une autre la conteste³¹. Le TF s'est clairement positionné contre la validité des réserves latentes arbitraires³². La révision du droit comptable n'a pas d'influence sur la jurisprudence du TF ; les règles posées par aCO 669 étant reprises par les nouvelles dispositions du CO. Ainsi, nous proposons de partir du principe que les réserves latentes arbitraires restent contraires au droit comptable suisse.

La nouvelle réglementation comptable en matière de réserves latentes fait controverse. En effet, le droit comptable prévoit à présent la présentation fidèle comme objectif général, mais semble autoriser un peu tout et n'importe quoi en

²⁶ Du même avis, BÖCKLI, n. 3.2.1 ; *infra* III. b.

²⁷ GLAUSER, n. 2.2.2 ; sur les différentes formes de réserves latentes v. BÖCKLI, Neue RL, pp. 244 ss.

²⁸ À notre avis, le régime qui prévaut actuellement pour les propres parts de capital est une autre forme de réserve latente obligatoire, l'entreprise étant en possession de parts de capital qu'elle peut revendre alors que ces dernières ne figurent pas à l'actif du bilan.

²⁹ RDAF 2006 II p. 582, c. 5b ; GLAUSER, n. 2.2.2.

³⁰ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 4.2.2 et 4.2.3 ; PASSARDI, ch. 6.

³¹ CR CO II - TORRIONE, *ad art.* 662a n. 56.

³² ATF 136 II 88, c. 6.3.

matière de réserves latentes³³. Si une partie de la doctrine salue l'approche libérale en la matière³⁴, une autre réagit plus fortement pour dénoncer à raison un système rempli de controverse. Force est de constater qu'en plus du manque de cohérence entre les normes du droit des obligations, il y a également un paradoxe entre le fait d'introduire une liberté quasi entière via le CO tout en limitant fondamentalement la portée de cette liberté à travers la LIFD. Ainsi, les réserves constituées « dans le but d'assurer la prospérité de l'entreprise à long terme »³⁵ ne sont pas nécessairement « justifiées commercialement », ce qui est de plus admis par la doctrine majoritaire³⁶.

d. L'insertion des concepts IFRS en droit suisse

Comme le TF l'a relevé, la prise en compte des développements internationaux devait être l'un des éléments clés de la révision de du droit comptable suisse³⁷. À la lecture des nouvelles dispositions comptables, nous ne sommes dès lors pas surpris de constater la présence d'un certains nombres de concepts, définitions et solutions proposés par les normes IFRS³⁸. Parmi ces derniers, nous relevons évidemment l'objectif général de la présentation fidèle, mais également les structures minimales du bilan et du compte de résultat³⁹, les règles permettant de déterminer si un élément doit figurer ou non à l'actif et au passif⁴⁰, le traitement des parts propres de capital⁴¹. De manière générale, il n'est pas abusif de considérer que le nouveau droit comptable est fortement influencé par les normes internationales IFRS⁴². Il est également intéressant de noter que nos nouvelles dispositions comptables sont très similaires à celles prévues par la nouvelle Directive comptable européenne⁴³, qui sont également fortement influencées par les normes IFRS.

³³ BÖCKLI, n. 2.1.2, «*anything goes*».

³⁴ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 4.2.2 et 4.2.3 ; PASSARDI, *10 problématiques*, n. 6.

³⁵ CO 960a IV et 960e III (4).

³⁶ V. notamment BÖCKLI, n. 2.1.2 ; NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 4.2.5 ; CSI, ch. XI.

³⁷ ATF 136 II 88, c. 3.1.

³⁸ BÖCKLI, n. 3.1.1 ; NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 4.2.1 ; MADÖRIN, ch. V.

³⁹ CO 959a et 959b et IAS 1 (68) et (81).

⁴⁰ CO 959 II et V ; Cadre conceptuel des IFRS, 4.8 ss. et 4.15 ss.

⁴¹ CO 959a et IAS 32 (33).

⁴² BÖCKLI, n. 3.1.1.

⁴³ Directive 2013/34/UE du 26 juin 2013.

Généralement dirigés vers la protection des intérêts des investisseurs, les principes IFRS contribuent à la mixité du régime comptable suisse en vigueur qui était à l'origine centré sur la protection des créanciers⁴⁴. Les concepts IFRS ne sont d'ailleurs pas totalement étrangers aux entreprises suisses, certaines étant spécifiquement soumises à ces normes par différentes ordonnances fédérales⁴⁵, alors que d'autres établissaient des comptes parallèles afin de répondre aux exigences des investisseurs⁴⁶. GLAUSER précise à juste titre que les normes IFRS ne sont pas entièrement hostiles aux réserves latentes, puisqu'elles prévoient également l'existence des réserves obligatoire provenant de l'évaluation au coût d'acquisition⁴⁷. L'insertion des solutions conformes aux IFRS en droit suisse pose la problématique de l'interprétation du droit comptable, que nous traiterons en tant que conséquence fiscale « indirecte »⁴⁸.

III. Conséquences fiscales « directes »

Il n'est pas aisé de proposer une structure claire concernant les conséquences fiscales du nouveau droit comptable d'autant plus que l'un des objectifs poursuivi par la révision était précisément la neutralité fiscale. Il ne serait cependant pas prudent de partir du principe que l'objectif que s'est fixé le législateur est entièrement atteint. Comme nous le verrons, une série de conséquences potentielles doivent être analysées. Nous proposons à cet effet de distinguer les conséquences fiscales « directes », c'est-à-dire qui pourraient avoir un effet immédiat dès l'application des nouvelles normes comptables, soit au plus tard pour l'exercice de 2015, de celles « indirectes », qui peuvent influencer la fiscalité, soit par ricochet, soit à plus long terme. Sans prétendre à l'exhaustivité, nous proposons d'analyser, sous l'angle des incidences directes, les parts propres de capital (a.), les prestations non facturées (b.), les réserves latentes notamment d'un point de vue pénal (c.) ainsi que d'autres incidences directes que nous considérons pertinentes (d.).

⁴⁴ GLAUSER, n. 2.2.2.

⁴⁵ Comme par exemple l'ordonnance fédérale sur les jeux de hasard et les maisons de jeux (RS 935.521) et l'ordonnance sur les télécommunications (RS 784.101.1).

⁴⁶ FF 2008 1539.

⁴⁷ GLAUSER, n. 2.2.2.

⁴⁸ *Infra* IV. d.

a. Les propres parts de capital

i. *Le nouveau traitement comptable des propres parts de capital*

Le nouveau droit comptable est en contradiction avec le droit des sociétés anonyme actuellement en vigueur sur certaines questions. Cela est en partie dû au fait que la révision des deux droits devait à l'origine être groupée⁴⁹. Le nouveau droit comptable prévoit en effet que les propres parts de capital ne figurent plus à l'actif mais sont portées en déduction des capitaux propres⁵⁰. Cette solution n'est pas conforme à ce qui vaut actuellement en matière de sociétés anonymes, cependant la doctrine majoritaire s'accorde à dire que les règles qui vont à l'encontre du nouveau droit comptable doivent à présent leur céder le pas⁵¹. Cela signifie concrètement qu'une entreprise en possession de propres part de capital devra amortir ce poste afin de le retirer de l'actif. Cela signifie également que la réserve pour actions propres n'est plus nécessaire⁵². Cette dernière affirmation dépend cependant du fait que l'attribution de la valeur des propres de capital soit portée négativement au poste « réserves facultatives issues du bénéfice » afin que la protection des créanciers soit garantie comme elle l'était sous l'ancien droit⁵³. Enfin, il sied à ce stade de souligner que la solution retenue par le législateur pour traiter les propres parts de capital est celle proposée par les normes IFRS⁵⁴.

ii. *Les incidences fiscales du nouveau régime des propres parts de capital*

Le changement de régime en matière de propres parts de capital a des conséquences immédiates en matière de droit fiscal, et pose une série de questions quant au traitement fiscal de futures acquisitions, reventes ou variations de valeur des parts détenues par l'entreprise.

⁴⁹ HAAS, ch. 1.

⁵⁰ FF 2008 1525 ; GLAUSER, GesKR, ch. 4.

⁵¹ HAAS, ch. 2 ; RAFFOURNIER, ch. 1 ; NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 5.1 ; BÖCKLI, n. 3.1.2.

⁵² HAAS, ch. 2 ; NEUHAUS/SCHNEIDER, n 5.2.

⁵³ RAFFOURNIER, ch. 3 et 4 ; *contra* NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 5.2.

⁵⁴ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 5.1 ; BÖCKLI, n. 3.1.2.

Le changement de régime a comme conséquence immédiate qu'une entreprise possédant un poste «actions propres» à l'actif devra supprimer ce dernier⁵⁵, ainsi que la réserve correspondante au passif, en diminuant les réserves librement disponibles du même montant. Ce changement purement comptable aura pour conséquence une diminution des fonds propres de l'entreprise, fonds propres qui sont déterminants pour l'imposition sur le capital selon LHID 29 II (a)⁵⁶. Cette solution est conforme à l'imposition selon la réelle capacité contributive, les propres parts de capital n'étant pas réellement des valeurs pour l'entreprise conformément à la pratique internationale⁵⁷.

La doctrine est partagée sur le traitement fiscal qui suit l'adaptation au nouveau mode de comptabilisation des propres parts de capital. A titre illustratif, certains auteurs considèrent que l'acquisition, la revente et les variations de valeur des propres parts sont sans impact sur le compte de résultat et sont des opérations qui sont strictement rattachées au bilan, dès lors sans impact sur le bénéfice déterminant pour l'imposition, conformément à l'interprétation donnée par les normes IFRS⁵⁸. Ils fondent également leur raisonnement sur LIFD 60 (a) et l'exonération liée à l'agio et aux apports de fonds propres. Néanmoins, ils rappellent l'application de LIA 4a et l'éventuelle soumission du rachat des propres parts de capital à l'impôt anticipé. BÖCKLI considère quant à lui que les valeurs tombent dans un «trou noir», le législateur étant muet sur le traitement des variations de valeur d'un poste négatif au bilan⁵⁹. L'auteur part du principe que les variations de valeur ne sont pas possibles, dès lors qu'on ne peut réévaluer ce qui n'existe pas, et ne devraient pas figurer au compte de résultat. Enfin, DANON et GANI font dépendre le sort d'une perte ou d'une plus value, à l'acquisition ou à la revente de propres parts de capital, de l'acceptation de la théorie selon laquelle LIFD 58 tient compte du solde du compte de résultat, mais également des variations des fonds propres du bilan. Si l'on retient cette théorie, la variation au bilan qui

⁵⁵ Au plus tard pour l'exercice comptable de 2015.

⁵⁶ DANON/GANI, OREF ; nous tenons à préciser qu'à travers une interprétation extensive, et à notre sens non conforme à la réalité économique, pourrait conduire à considérer les propres parts de capital comme élément imposable en les assimilant à des réserves latentes issues du bénéfice selon LHID 29 II (a).

⁵⁷ FF 2008 1525.

⁵⁸ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 5.3.

⁵⁹ BÖCKLI, n. 3.1.2.

résulte des opérations d'acquisition ou de revente peut être considérée comme un gain imposable ou une perte déductible, étant donné que le droit fiscal ne prévoit pas de règles correctrices spécifiques. Les auteurs acceptent cependant l'idée qu'on puisse considérer ces opérations comme des distributions de dividendes ou des apports en fonds propres exonérés selon LIFD 60 (a), et de ce fait sans incidence fiscale⁶⁰. Bien que la théorie proposée par DANON et GANI nous paraisse convaincante, force est de constater que la jurisprudence du TF considère que les variations de valeur au bilan n'ont pas d'incidences sur le bénéfice soumis à l'impôt⁶¹. De plus, la solution d'une neutralité relative au compte de résultat, telle qu'elle est présentée par les normes IFRS pour les opérations liées aux propres parts de capital, devrait probablement être reprise par la jurisprudence, si cette dernière reste cohérente par rapport à son arrêt du 1^{er} octobre 2009⁶². En effet le traitement comptable des propres parts de capital étant tiré des normes IFRS, il nous semble logique de traiter les opérations liées au système conformément à ce que les normes internationales ont prévues⁶³. Ainsi, les opérations liées aux propres parts de capital sont sans effet sur le résultat et ainsi fiscalement neutres⁶⁴, bien que la CSI réserve le cas de gains ou pertes de change réalisés sur de telles opérations, dans la mesure où ils sont commercialement justifiés⁶⁵.

b. La délimitation périodique et les prestations non facturées

Comme nous l'avons présenté auparavant, la révision du droit comptable harmonise son champ d'application à toutes les entreprises économiquement importantes⁶⁶. Dans ce contexte, un certain nombre d'entreprises, comprenant les indépendants exerçant une activité libérale, doivent à présent se soumettre aux principes de présentation des comptes de CO 958 ss. Parmi ces principes, on notera plus particulièrement celui de

⁶⁰ DANON/GANI, OREF.

⁶¹ ATF 136 II 88, c. 5.1, le TF précisant que cette variation n'a pas de réelle incidence économique.

⁶² ATF 136 II 88, c. 3.4, qui précise la possibilité de s'inspirer des normes IFRS en tant qu'outil d'interprétation ; On précise également que NEUHAUS/SCHNEIDER (n. 5.3) qui, bien que hostile aux solutions IFRS, suit un raisonnement similaire mais différent de la logique du TF et reprend la solution des IFRS dans ce cas de figure ; La CSI prévoit un traitement fiscalement neutre (IX).

⁶³ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 5.3.

⁶⁴ Une neutralité fiscale serait de plus conforme à la volonté du législateur, au regard de son rapport explicatif sur l'avant projet de révision, p. 62.

⁶⁵ CSI, ch. IX. ; *contra*, NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 5.3.

⁶⁶ *Supra*, II a.

la délimitation périodique⁶⁷ qui semble renforcer le principe fiscal controversé⁶⁸ de la périodicité⁶⁹. Le principe de périodicité doit être mis en relation avec CO 959a qui introduit la structure minimale du bilan ainsi qu'avec CO 959b qui introduit la structure minimale du compte de résultat. Ces trois articles sont utilisés par la doctrine pour déterminer dans quelle mesure une entreprise doit tenir compte des prestations de services qu'elle n'a pas encore facturées. BÖCKLI part du principe que l'obligation d'inscrire au résultat les prestations non facturées résulte de CO 959b⁷⁰. Ainsi, le compte de résultat peut être établi selon deux méthodes : la méthode par fonction et par nature. La méthode par fonction ne prévoyant pas un poste spécifique pour les prestations non facturées, l'obligation d'intégrer au résultat ces prestations en cours dépend de la méthode choisie⁷¹. DANON et GANI retiennent que dans la structure minimale du bilan de CO 959a I (1) (d) prévoit expressément la prise en compte des prestations de services non facturées⁷². Si l'on accepte la théorie selon laquelle les variations au bilan font également parties du bénéfice imposable, toutes les prestations en cours et encore non facturées devraient être prises en compte dans le résultat imposable. Si à notre avis, une telle solution est convaincante, nous lui préférons un raisonnement basé sur le principe de délimitation périodique de CO 958b I. Les entreprises, notamment en matière d'activité libérale, qui n'étaient pas soumises aux principes comptables pouvaient choisir la méthode l'encaissement par rapport à la méthode de facturation, c'est-à-dire n'enregistrer le produit que lorsque ce dernier était effectivement encaissé, indépendamment qu'il soit ou non facturable. Selon le principe de délimitation périodique, qui veut que la prestation effectuée, mais pas nécessairement facturée, soit rattachée à l'exercice déterminant⁷³, la méthode de l'encaissement ne peut plus être utilisée pour les entreprises soumises aux nouvelles règles comptables⁷⁴. Partant, CO 958b I impose désormais de manière généralisée

⁶⁷ CO 958b I.

⁶⁸ A ce sujet, DANON/GANI, OREF ; BÖCKLI, n. 3.2.6.

⁶⁹ RIGO, ch. 2 ; sur le principe de périodicité voir notamment les arrêts du TF, 2C_907/2012 et 2C_496/2010.

⁷⁰ BÖCKLI, n. 3.2.5.

⁷¹ *Ibid.*

⁷² DANON/GANI, OREF.

⁷³ FF 2008 1519.

⁷⁴ BUCHELER, ch. 2.

l'obligation pour les entreprises d'intégrer, aussi bien au bilan que dans le compte de résultat, les prestations de services non facturées.

Pour les entreprises concernées, un tel changement peut avoir un impact fiscal important. Le fait de devoir soudainement intégrer, d'une année à l'autre⁷⁵, l'ensemble des prestations en cours non facturées aura comme effet direct de faire augmenter le bénéfice des entreprises concernées, parfois de manière très importante, ce qui résultera inévitablement par une hausse de la dette fiscale, cette hausse pouvant être significative. La hausse spontanée des dettes fiscales de l'entreprise est d'autant plus problématique que si son chiffre d'affaire augmente également, l'augmentation n'est que comptable, l'entreprise n'étant pas encore en possession de liquidités supplémentaires, liquidités qui devront cependant être trouvées puisqu'elles devront être versées aux autorités fiscales. Dans son analyse sur le nouveau droit comptable, la CSI n'a pas adressé la question. BUCHELER propose comme solution que les entreprises concernées puissent diluer ce produit extraordinaire par la création d'une provision devant être amortie sur plusieurs périodes, afin de ne pas être mise en difficulté financière par la révision du droit comptable⁷⁶. Cette solution doit être fortement encouragée. Le législateur n'ayant certainement pas voulu mettre en difficulté financière les entreprises devant adopter les nouvelles règles comptables, ceci justifie une certaine souplesse des autorités fiscales pour une certaine période d'adaptation. Nous relevons à cet effet que lorsque les notaires vaudois ont été confrontés à la même problématique (passage de la méthode d'encaissement à celle de la facturation), l'autorité fiscale du Canton de Vaud a toléré une provision exceptionnelle devant être dissoute dans les trois ans⁷⁷.

Nous préciserons encore qu'il convient de distinguer deux situations pouvant justifier l'enregistrement d'une prestation non facturées. Dans la première hypothèse, l'entreprise a des travaux en cours qui sont partiellement réalisés dans l'année comptable concernée mais ne peuvent encore justifier une facturation. Il se pose alors la question de l'évaluation de ces prestations. Ces dernières doivent être évaluées au

⁷⁵ Le nouveau droit comptable devra être appliqué au plus tard pour l'exercice comptable de 2015.

⁷⁶ BUCHELER, ch. 2, qui fait référence à la solution vaudoise lorsque les notaires sont passés de la méthode de l'encaissement à celle de la facturation.

⁷⁷ BUCHELER, ch. 2.

coût de production (ou coût de revient) selon la jurisprudence du TF⁷⁸. Il n'en reste pas moins qu'il est difficile d'évaluer ce coût de revient, aussi existe-t-il presque autant de différentes pratiques que d'autorités fiscales confrontées à ce problème. Si cette contribution ne peut s'attarder sur cette problématique, nous relèverons que certains cantons retiennent un huitième du chiffre d'affaire, alors que d'autres retiennent un dixième des coûts annuels⁷⁹. Il faut distinguer la première hypothèse d'une deuxième, à savoir celle de la prestation effectuée et justifiant une facturation, qui est cependant volontairement retardée par l'entreprise. Dans cette deuxième hypothèse, la jurisprudence considère que la prestation non facturée doit être intégrée aux comptes de l'entreprise, non pas à la valeur de production, mais directement à la valeur de facturation⁸⁰. Les entreprises qui devront, dans les prochains exercices comptables, tenir compte des prestations non facturées le feront en utilisant ainsi la valeur réduite de production, la deuxième hypothèse étant réservée.

c. Les réserves latentes et les conséquences pénales

Le traitement comptable, et dès lors indirectement fiscal, des réserves latentes a été source de nombreux débats et controverses. On retrouve dans la doctrine l'idée que le principe de prudence, prédominant en droit comptable suisse, devrait garantir une grande autonomie aux entreprises en matière de réserves latentes, lorsque jumelé au principe d'autorité du bilan⁸¹. Une autre partie de la doctrine, à laquelle nous nous rattachons, considère au contraire que le nouveau régime en matière de réserves latentes, lorsqu'il est opposé à la présentation fidèle (ou à la sincérité) peut être trompeur voir dangereux⁸². Nous proposons dès lors d'analyser la validité des réserves latentes au regard du droit fiscal (i.), les conséquences d'un manque de prudence justement dans l'application du principe de prudence, au regard de la soustraction fiscale (ii.) ainsi que le faux dans les titres (iii.).

i. *L'admissibilité des réserves latentes au regard du droit fiscal*

⁷⁸ TF, 2C_907/2012, c. 5.2.3.

⁷⁹ DANON/GANI, OREF.

⁸⁰ TF, 2C_907/2012, c. 5.2.3.

⁸¹ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 4.2.2 sur l'importance du principe de prudence ; V. également RDAF 2006 II p. 582, c. 5b, sur la garantie d'une certaine marge de manœuvre en matière d'évaluation.

⁸² BÖCKLI, n. 3.2.1.

Selon le principe de l'autorité du bilan, le bénéfice comptable est déterminant pour les autorités fiscales dans le cadre de l'imposition du bénéfice de l'entreprise⁸³. Ce principe est cependant tempéré par des règles correctrices fiscales⁸⁴, telles que LIFD 63 II. La disposition en question illustre parfaitement la dichotomie entre le nouveau droit comptable et les dispositions fiscales, ces dernières réservant de manière générale les charges et amortissements qui ne se justifient pas par l'usage commercial selon LIFD 58 I (a). CO 960e IV prévoit expressément que les provisions qui ne se justifient plus ne doivent pas être dissoutes. Ces dernières sont cependant expressément refusées par LIFD 63 II qui prévoit que les provisions non justifiées doivent être rajoutées au bénéfice imposable. Ainsi, si le nouveau droit comptable prévoit expressément la possibilité de procéder à des amortissements, des réévaluations de valeur ou des provisions⁸⁵, afin de garantir la prospérité à long terme de l'entreprise, ces opérations ne seront pas considérées comme justifiées commercialement et seront reprises par la règle correctrice de LIFD 58 I (a). Partant, il convient de constater que la persévérance du législateur à vouloir conserver dans ses règles comptables des réserves latentes que BÖCKLI qualifie de «*anything goes*» à des fins de neutralité fiscale s'avère peu utile, dès lors que le système des règles correctrices fiscales a rendu caduque toute volonté de vouloir étendre la marge de manœuvre laissée aux entreprises.

Les nouvelles règles en matière de provisions, inspirées des IFRS⁸⁶, pourraient même avoir l'effet inverse à celui cherché par le législateur. En effet, pour être comptabilisée, une provision doit anticiper un flux d'avantage économique à charge de l'entreprise, qui doit être probable et pouvoir faire l'objet d'une estimation fiable⁸⁷. Ces conditions jouent un rôle important en droit fiscal, étant donné que nous venons de voir que les autres conditions très larges en matière de réserves ne seront très certainement pas reconnues. Une partie de la doctrine soutient, à notre sens à tort, que la nouvelle vision comptable des provisions est trop étroite et doit être complétée par l'interprétation, afin d'inclure les éléments de aCO 669 et d'être plus conforme à la

⁸³ ATF 136 II 88, c. 3.1.

⁸⁴ CR LIFD - DANON, *ad art.* 57-58.

⁸⁵ CO 960a IV et 960e III (4).

⁸⁶ BÖCKLI, n. 3.1.2.1.

⁸⁷ CO 959 V et par application CO 960e II.

prudence⁸⁸. La question se pose quant à la possibilité de constituer une provision lorsqu'aucun flux d'avantage économique n'est strictement concerné, mais plutôt la baisse de valeur prévisible d'un actif à titre illustratif. LIFD 63 I (b) prévoit expressément que de telles provisions sont fiscalement reconnues. Il n'en reste pas moins que le principe d'autorité du bilan (ou déterminance) contient deux aspects : l'aspect matériel et l'aspect formel, ce dernier prévoyant que pour être acceptée en droit fiscal, une écriture comptable doit figurer expressément dans les comptes⁸⁹. Avec l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable, l'aspect formel de l'autorité du bilan devient en partie contreproductif⁹⁰. Lorsque cet aspect formel s'appliquait à un droit comptable libéral et rudimentaire, il permettait d'assurer une certaine cohérence et transparence, notamment dans la comptabilisation des charges que l'entreprise voulait faire reconnaître. Etant donné que le nouveau droit comptable est mieux défini et limité par des critères clairs, l'aspect formel du principe de l'autorité fait à présent obstruction à la possibilité, pour les autorités fiscales, de reconnaître des amortissements⁹¹ ou provisions qui ne s'alignent pas aux critères posés par le CO⁹².

La question de l'admissibilité des réserves latentes sous le régime du nouveau droit comptable est ainsi devenue particulièrement compliquée. Le nouveau droit comptable semble autoriser des réserves qui sont expressément refusées en droit fiscal, alors que le celui-ci admet certaines réserves qui ne remplissent pas les conditions générales posées par le CO et ne peuvent être insérées dans les comptes conformément à ce qui est exigé par l'aspect formel du principe de l'autorité du bilan⁹³. Nous rejoignons dès lors l'avis de GLAUSER qui remet en cause l'utilité de l'aspect formel du principe de l'autorité du bilan, plus particulièrement en rapport avec l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable⁹⁴. Se limiter à l'aspect matériel

⁸⁸ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 4.2.3.

⁸⁹ GLAUSER, n. 2.1.2.

⁹⁰ GLAUSER, n. 5.2.

⁹¹ La question des amortissements sera traitée ci-dessous, *infra* IV. a.

⁹² BÖCKLI, n. 3.2.2 ; *contra* NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 4.2.3.

⁹³ BÖCKLI, n. 3.2.1.

⁹⁴ GLAUSER, n. 5.2.

du principe de l'autorité du bilan permettrait aux autorités fiscales de pouvoir continuer à mettre en œuvre la tolérance qui résulte de la réglementation fiscale⁹⁵.

ii. La soustraction fiscale et les réserves latentes

La révision du droit comptable a un effet direct sur la problématique de la soustraction fiscale, et plus particulièrement dans le cadre des réserves latentes. Si les réserves sont plus souvent concernées, le raisonnement développé ci-après s'applique à toute la révision comptable. Selon le TF, une violation du droit comptable est suffisante pour fonder l'élément objectif de la soustraction fiscale de LIFD 175⁹⁶. Dans son analyse de conformité au droit comptable, la jurisprudence oppose plusieurs principes comptables. Il en ressort que le principe de sincérité s'oppose à ce qu'une charge de nature étrangère à l'activité de l'entreprise soit conforme au droit comptable, indépendamment du principe de la prudence⁹⁷. Le Tribunal fédéral, dans un arrêt récent du 22 mai 2013, va jusqu'à dire que «Les actions comptables – qu'elles soient admises ou non par les règles comptables – qui aboutissent à la création de réserves latentes, ont pour conséquence de reporter l'imposition à un exercice ultérieur et, par là même, perturbent le prélèvement périodique de l'impôt voulu par le législateur [...]. La formation de réserves latentes n'est donc pas compatible avec le principe de périodicité⁹⁸». Indépendamment du caractère contestable de cette jurisprudence qui fait dire à DANON ce qu'il ne dit pas⁹⁹, il est impératif de relever que la jurisprudence évolue de manière restrictive face aux réserves latentes.

L'évolution de la jurisprudence, en rapport avec l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable, appelle plusieurs remarques.

Premièrement, il sied de souligner qu'en plus de donner un sentiment de «*anything goes*» en matière de réserves latentes et ainsi s'exposer à des reprises fiscales¹⁰⁰, un manque de prudence dans la lecture des normes comptables peut amener l'entreprise à

⁹⁵ V. notamment LIFD 63.

⁹⁶ ATF 135 II 86, c. 3.2 ; v. également BÖCKLI, Neue RL, pp. 73-74.

⁹⁷ ATF 135 II 86, c. 3.1.

⁹⁸ TF, 2C_907/2012, c. 5.3.1.

⁹⁹ CR LIFD - DANON, *ad art.* 57-58 n. 43.

¹⁰⁰ *Supra*, III. a. i.

s'exposer à des poursuites pénales pour soustraction fiscale. Si une partie de la doctrine soutient, à juste titre, que la simple application du principe de prudence ne devrait pas conduire à une condamnation pénale¹⁰¹, force est de constater qu'une mauvaise évaluation peut facilement conduire à l'ouverture d'une procédure pour soustraction. Le TF a récemment affirmé que les réserves latentes arbitraires n'étaient pas conformes au droit comptable. Comme nous l'avons analysé précédemment¹⁰², définir la limite entre une réserve latente d'appréciation, conforme au droit comptable, et une réserve latente arbitraire est une tâche délicate. Partant, nous considérons qu'il convient de redoubler de prudence dans l'application même du principe de prudence, afin de ne pas s'exposer à des poursuites pénales en plus d'une reprise fiscale¹⁰³.

A notre sens, il existe une solution comptable pragmatique pour éviter une violation des dispositions commerciales et ainsi remplir l'élément objectif de la soustraction fiscale de 175 LIFD. En effet les états financiers doivent présenter de manière fidèle la situation économique du patrimoine. A cet effet, il convient d'utiliser l'annexe aux comptes annuels qui permet aux entreprises des annotations au bilan ou au compte de résultat, avec éventuellement des explications lorsque cela se justifie, afin de respecter le but général des états financiers¹⁰⁴. Si la provision ou l'amortissement qui fonde la réserve latente est ainsi identifié et la valeur réelle estimable, les comptes tels qu'ils sont présentés permettent de se faire une opinion fondée sur la situation économique de l'entreprise grâce à l'annexe et ainsi respecter la présentation fidèle (ou sincérité). Ceci ne signifie pas que la réserve sera nécessairement acceptée par les autorités fiscales, cependant cela devrait éviter toutes poursuites pour soustraction fiscale à l'encontre de l'entreprise qui s'est montré transparente¹⁰⁵.

Deuxièmement, nous estimons que le nouveau droit comptable transforme le principe de sincérité et le place au rang d'objectif général de la présentation des comptes, sous

¹⁰¹ RIGO, ch. III.

¹⁰² *Supra*, II. c.

¹⁰³ Dans le même sens, BÖCKLI, n. 3.2.1.

¹⁰⁴ CO 959c I (2), dont le raisonnement est tiré *a contrario* du chiffre 4. En effet, lorsque les informations supplémentaires qui doivent figurer à l'annexe ne résultent pas des prescriptions légales, elles doivent forcément résulter du but général des états financiers, à savoir garantir une présentation fidèle de la situation économique de l'entreprise.

¹⁰⁵ Dans le même sens, RIGO, ch. IV. ; v. également MADÖRIN, ch. VI.

ce que nous proposons d'appeler la «présentation fidèle»¹⁰⁶. A ce titre, les états financiers doivent permettre à un tiers de se faire une opinion fondée sur la situation économique de l'entreprise. Cette nouvelle conception globale de la sincérité ou la présentation fidèle devrait permettre aux entreprises une certaine marge de manœuvre, notamment en matière de réserves, du moment que l'image sur la situation économique de l'entreprise reste fidèle. Dans l'affaire datée du 22 mai 2013, les montants d'honoraires qui n'étaient pas pris en compte représentaient 50% du chiffre d'affaire de l'entreprise, il serait, dans ce cas de figure, difficile de considérer que l'image fidèle de l'entreprise soit respectée si la réserve latente devait être « comptablement » acceptée¹⁰⁷. Le TF est allé dans le sens de l'image globale dans un arrêt récent, qui traitait d'évaluation et de faux dans les titres, «la comptabilité doit refléter la situation financière réelle de la société et qu'un faux dans les titres est envisageable lorsque l'image globale de la situation financière de la société est faussée»¹⁰⁸. Les évaluations prudentes, mais qui ne faussent pas l'image économique de l'entreprise, devraient ainsi, à notre sens, être acceptées comme conformes au droit comptable, du moment qu'elles ne sont pas individuellement abusives.

iii. Le faux dans les titres et les réserves latentes

Nous tenons, en guise de clôture du volet pénal, à préciser que le développement lié à la soustraction fiscale pourrait également s'appliquer à CP 251, à savoir aux faux dans les titres. La doctrine est partagée sur les conséquences pénales en matière de faux pour les réserves latentes qui violent le droit comptable. BÖCKLI considère que cela suffit à justifier une application de CP 251¹⁰⁹, alors que GLAUSER s'y oppose¹¹⁰. A notre sens, la jurisprudence récente en la matière a laissé la question ouverte, dès lors qu'elle concernait une surévaluation¹¹¹. Les critères dégagés par l'arrêt traitant du principe de sincérité et celui de la présentation fidèle nous laissent cependant penser que lorsque la situation financière globale de l'entreprise est faussée par une forte sous évaluation, nous pensons en particulier aux réserves latentes arbitraires, alors les

¹⁰⁶ *Supra*, II. b.

¹⁰⁷ TF, 2C_907/2012, c. 5.4.2.

¹⁰⁸ TF, 6B_496/2012, c. 9.6.

¹⁰⁹ BÖCKLI, n. 3.2.1.

¹¹⁰ GLAUSER, n. 4.3.

¹¹¹ TF, 6B_496/2012, c. 9.6.

conditions objectives de CP 251 sont remplies¹¹². Comme dans le cadre de la soustraction fiscale, la réglementation en matière de réserves latentes devrait à nouveau être appliquée avec retenue.

d. Les autres conséquences «directes»

Afin d'essayer d'être le plus exhaustif possible dans le cadre de cette contribution, nous tenons à évoquer brièvement quelques autres conséquences fiscales directes, à savoir le traitement des frais de fondations et d'organisation (i.), ainsi que celui de la réserve de fluctuation (ii.).

i. *Les FAO*

Les FAO ne rentrent plus dans la catégorie des actifs, conformément aux règles de CO 959 II. Le Message de 2007 le précise d'ailleurs explicitement¹¹³. Certains frais pourront cependant être intégrés aux immobilisations incorporelles lorsque cela se justifie¹¹⁴. Pour les autres, il se pose la question de l'amortissement de ce poste à l'actif qui n'a plus sa place dans la nouvelle réglementation comptable. La CSI prévoit pour les entreprises concernées qu'un amortissement unique sur ces montants sera considéré comme justifié commercialement et par conséquent déductible¹¹⁵.

ii. *Les réserves de fluctuation*

CO 960b permet désormais aux entreprises en possession d'actifs ayant un prix courant observable sur le marché de faire figurer ces actifs à leurs valeurs de prix courant à la date du bilan. CO 960b II permet de constituer à cet effet une correction de valeur à charge du compte de résultat afin de tenir compte de la fluctuation des cours, autorisant ainsi une forme de réserve¹¹⁶. La CSI reconnaît également cette réserve comme étant justifiée commercialement pour les entreprises qui procède à la méthode d'évaluation de CO 960b, et ainsi déductible de l'impôt¹¹⁷.

¹¹² *Ibid.*

¹¹³ FF 2008 1524.

¹¹⁴ *Ibid.*

¹¹⁵ CSI, ch. VII.

¹¹⁶ FF 2008 1532.

¹¹⁷ CSI, ch. XII.

IV. Conséquences fiscales « indirectes »

En plus de l'ensemble des incidences sur le droit fiscal pouvant avoir un effet immédiat ou direct, nous pensons qu'il est également important de porter notre regard sur les conséquences à plus long terme ou les incertitudes plus générales causées par l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable sur la fiscalité. Nous proposons dès lors d'aborder d'éventuelles répercussions sur la pratique des autorités fiscales (a.), sur la documentation qui doit désormais être remise aux autorités (b.), sur la question des écarts de conversion pour les entreprises qui utilisent la monnaie fonctionnelle en relation avec la jurisprudence du Tribunal fédéral (c.) et, enfin, la question centrale liée aux règles d'interprétation du droit comptable et les prévisions des conséquences fiscales liées à l'évolution de ces règles (d.).

a. La pratique des autorités fiscales

Si les autorités fiscales appliquent des règles correctrices en défaveur du contribuable, elles ont également développées des pratiques en faveur de ce dernier. Comme nous l'avons vu ci-dessus¹¹⁸, le principe d'autorité du bilan formel peut être une source de danger en matière de provisions, mais également en matière d'amortissements. Nous nous pencherons dès lors brièvement sur la nouvelle obligation d'activer (ou porter des éléments à l'actif) selon CO 959 II et les règles d'évaluations (i.), l'impact potentiel sur les trois pratiques fiscales en faveur des contribuables (ii.) puis finalement nous évoquerons la question de la correction d'office par les autorités fiscales en lien avec l'entrée en vigueur du nouveau droit (iii.).

i. *L'obligation d'activer et les règles d'évaluations*

CO 959 II pose des règles strictes en matière d'obligation ou non de porter un élément à l'actif d'une entreprise. De la même manière que pour une dette, il doit s'agir d'un flux d'avantage économique prévisible, qui peut être évalué de manière fiable¹¹⁹. Ces règles sont fortement inspirées des IFRS, et il se pose la question de l'interprétation des termes juridiquement indéterminés «prévisibles» et «évaluation fiable». Si la question de l'interprétation est réservée à une partie spécifique de la présente

¹¹⁸ *Supra*, III. c. i.

¹¹⁹ CO 959 V.

contribution¹²⁰, il se pose la question de la validité et probabilité d'une interprétation conforme aux IFRS de ces termes, à savoir «*more likely than not*», à savoir 50%. Une partie de la doctrine conteste cette interprétation en droit suisse, elle semble cependant être conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral¹²¹.

On retrouve dans la doctrine l'idée que l'obligation d'activer, soumise à des conditions strictes, pourrait être, à la lecture stricte du texte de la loi, outrepassée par les règles en matière d'évaluations¹²². BÖCKLI relève à juste titre qu'une grossière sous évaluation peut constituer une violation du droit comptable, plus spécifiquement une violation de l'obligation d'activation indépendamment de l'image sur la situation financière dégagée par l'entreprise, qui doit également être respectée¹²³.

ii. *L'amortissement unique sur investissement, les forfaits du croire et l'abattement d'un tiers sur les stocks marchandise («Warendrittel»)*

Comme nous venons de le souligner, la nouvelle réglementation comptable pose des conditions strictes en matière de possibilité ou non d'activer, ainsi que pour les règles d'évaluation. Si l'interprétation IFRS est préférée à celle de la prudence, il est probable que le régime soit encore un peu plus strict que ce qui est prévu par la loi. Comme vu précédemment, l'aspect formel de l'autorité du bilan exige que pour être accepté fiscalement, une charge, ou un amortissement, doit être effectivement inscrit.

La pratique des autorités fiscales, qui varie d'un canton à l'autre, veut que certains postes du bilan, à savoir par exemple les créances des clients, les investissements et le stock de marchandises soit au bénéfice d'abattement ou d'amortissements forfaitaires ou particuliers. Le destin de ces pratiques est loin de faire l'unanimité dans la doctrine. Se fondant sur une interprétation téléologique, une partie de la doctrine considère que ces pratiques restent parfaitement valables sous le régime de nouveau droit comptable, notamment grâce au principe de prudence¹²⁴. La CSI reconnaît la validité commerciale de l'amortissement unique de l'ancien droit mais ne dit pas mot

¹²⁰ *Infra*, IV. d.

¹²¹ *Contra*, NEUHAUS/SCHNEIDER, 4.2, les auteurs affirmant que l'interprétation du TF est erronée.

¹²² BÖCKLI, n. 3.2.4.

¹²³ *Ibid.*

¹²⁴ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 4.1.4.

sur les autres pratiques. Le Message reconnaît expressément la validité des trois pratiques des autorités fiscales dans le nouveau droit comptable¹²⁵. Cette position du Message est fortement critiquée par une autre partie de la doctrine qui affirme, à juste titre, que tout d’abord le Message ne se base sur aucune base légale pour justifier cette position¹²⁶. BÖCKLI critique d’autant plus la position défendue dans le Message, cette dernière allant jusqu’à fixer les taux de certains abattements, qui sont pourtant différents d’un canton à l’autre¹²⁷. Finalement, l’auteur met l’accent sur l’incompatibilité des pratiques, comme le «*Warendritell*», avec les obligations légales d’activation et d’évaluation qui ne peuvent fausser l’image fidèle de la situation économique de l’entreprise¹²⁸. À son sens, une déclaration du Message du CF ne prime pas la règle expresse prévue par la loi. Une autre partie dans la doctrine fait également part de ses inquiétude par rapport à la survie des pratiques fiscales, le nouveau droit comptable, plus particulièrement si ce dernier suit une interprétation favorables aux IFRS, étant tout choisi pour mettre une fin à ces pratiques¹²⁹. Cette partie de la doctrine souligne le problème de règles plus strictes en matière comptable avec la problématique de l’autorité du bilan formelle, certains «*ruling*» pouvant également être mis en danger¹³⁰.

À notre sens, nous sommes bien en face d’un problème que la jurisprudence devra être amenée à trancher rapidement. L’aspect formel du principe de l’autorité du bilan est réellement problématique car si une pratique fiscale se veut généreuse, elle ne peut aboutir à ce qu’une entreprise viole le droit comptable pour que son écriture soit fiscalement reconnue. À notre avis, ni le Message, ni le principe de prudence ne peuvent amener à une autre conclusion. Il nous semble cependant qu’à part supprimer l’exigence formelle de l’autorité du bilan, il serait également possible de considérer que les trois pratiques fiscales, établies de longues dates et étant courantes en Suisse, sous différentes formes, pourraient satisfaire aux exigences posées par CO 960a III, à savoir que ces pratiques soient à présent des principes généralement admis

¹²⁵ FF 2008 1530.

¹²⁶ BÖCKLI, n. 2.1.4.

¹²⁷ *Ibid.*

¹²⁸ *Ibid.*

¹²⁹ MADÖRIN, ch III. et V.

¹³⁰ *Ibid.*

commercialement. Ceci aurait pour conséquence que l'évaluation fiscale des postes d'investissements, créances client et stocks marchandises soit dorénavant conforme à la pratique commerciale et ainsi admissible au regard des deux droits.

iii. La correction d'office des autorités fiscales

Nous avons vu que de nombreuses entreprises seront à présent soumises à une réglementation comptable plus stricte qu'auparavant, notamment les sociétés de personnes. De plus, la révision comptable a un certain nombre d'incidences fiscales. Certains principes, comme le «*accrual basis*» ou rattachement de charges aux produits de CO 958b I, ne sont pas aisés à appliquer et peuvent mener à des erreurs de double comptabilisation, surtout durant la période d'adaptation au nouveau droit¹³¹. Il en va de même avec les prestations non facturées pour les entreprises qui utilisaient jusqu'à lors la méthode de l'encaissement. RIGO soulève une question intéressante à ce sujet. Les autorités fiscales appliquent la maxime d'office, ainsi on pourrait se demander si certaines grossières fautes comptables, comme l'oubli pur et simple des prestations non facturées, ne devraient pas être directement corrigées par l'administration fiscale¹³². GLAUSER voit là une obligation qui pourrait découler de la bonne foi¹³³. Vu la jurisprudence en matière de soustraction fiscale en lien avec les règles comptables, une telle solution pourrait éviter des situations délicates pour les plus petites entreprises qui doivent s'adapter aux conséquences fiscales pas toujours aisément décelables du nouveau droit comptable¹³⁴.

b. La documentation à remettre aux autorités fiscales

L'administration fiscale se base sur les états financiers pour déterminer la créance fiscale de l'entreprise. En fonction des différents documents en possession de l'administration, cette dernière sera plus ou moins apte à déterminer la créance fiscale et, le cas échéant, les différents éléments qu'elle souhaite reprendre¹³⁵. Fondamentalement, le rapport de gestion de CO 958 II n'a pas réellement été modifié, dans la mesure où il contient toujours le bilan, le compte de résultat et l'annexe. On

¹³¹ BÖCKLI, n. 3.2.6.

¹³² RIGO, ch. II.

¹³³ GLAUSER, OREF.

¹³⁴ Dans ce sens, RIGO, ch. II.

¹³⁵ GLAUSER, n. 3.2.

précisera cependant que ces éléments doivent à présent être établis par un grand nombre de sociétés de personnes et entreprises individuelles, renforçant ainsi les informations en main des autorités fiscales pour ces entreprises¹³⁶. Les entreprises soumises aux critères du contrôle ordinaire doivent compléter leur rapport de gestion avec des informations supplémentaires à l'annexe, un tableau de flux de trésorerie, ainsi qu'à notre sens le rapport annuel¹³⁷. Selon la CSI, ces nouveaux documents doivent être remis en main des autorités fiscales lorsqu'ils sont établis¹³⁸. CO 958 II réservant dans le rapport de gestion les états financiers consolidés, la question est ouverte quant à la nécessité de remettre ces derniers aux autorités fiscales, dès lors que le droit suisse ne connaît pas de fiscalité de groupe¹³⁹. Si ces états financiers ne sont pas obligatoirement établis selon une norme comptable reconnue¹⁴⁰, ils peuvent l'être et ainsi contenir des informations intéressantes dès lors qu'ils seront notamment, en principe, exempt de réserves latentes¹⁴¹.

Les états financiers parallèles établis selon une norme comptable reconnue ne font, selon le Message de 2007, pas parties du rapport de gestion, et devraient être réservés au seul usage des investisseurs¹⁴². L'administration fiscale ne devrait donc pas avoir accès à ces comptes, même si la société a l'obligation de les établir, malgré les précisions intéressantes des informations contenues dans ces états financiers. Comme GLAUSER le précise cependant, certaines entreprises établissent déjà leurs états financiers selon une norme comptable reconnue en vertu d'une base légale par *lex specialis*¹⁴³. Le nouveau droit comptable étant semi impératif, dès lors qu'il impose en règle générale un seuil minimal à respecter en matière d'informations, il n'est pas impossible qu'en vertu du principe de l'autorité du bilan, des autorités fiscales se

¹³⁶ BÖCKLI, n. 2.2.2 ; on précisera également que les pièces comptables justificatives doivent impérativement être conservées pour ces entreprises selon CO 957a III et 958f.

¹³⁷ CO 961.

¹³⁸ CSI, ch. XIV.

¹³⁹ GLAUSER, n. 3.2.1.

¹⁴⁰ CO 963b.

¹⁴¹ GLAUSER, n. 3.2.1.

¹⁴² FF 2008 1523.

¹⁴³ GLAUSER, n. 2.2.1.2.

voient utiliser les comptes établis selon une norme comptable reconnue à défaut de toute autre comptabilité¹⁴⁴.

c. Les écarts de conversion et la monnaie fonctionnelle

La problématique des écarts de conversion a fait l'objet d'une jurisprudence du Tribunal fédéral très controversée en doctrine. L'arrêt du 1^{er} octobre 2009¹⁴⁵ a en effet reconnu une solution inspirée des IFRS contraire à ce que prévoyait le MSA¹⁴⁶, et ainsi fait primer la réalité économique sur la prudence. L'analyse du traitement des écarts de conversion fait l'objet d'une doctrine abondante et dépasse le cadre de la présente contribution. Nous pensons cependant qu'une question mérite d'être soulevée avec l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable, à savoir si la jurisprudence du 1^{er} octobre 2009 du Tribunal fédéral est encore réellement pertinente. Selon la CSI, CO 958d III ancre dans la loi les principes énoncés par le Tribunal fédéral¹⁴⁷. A notre sens, il faut relativiser une telle affirmation, dès lors que le texte de CO 958d III était établi et analysé dans le Message de 2007, c'est-à-dire avant que l'arrêt soit rendu par les juges de Mon-Repos.

Si la solution de la neutralité fiscale des écarts de conversion est toujours valable selon nous, le raisonnement y attendant est modifié par le nouveau droit comptable. Ce dernier, plus libéral, prévoit à présent que les comptes peuvent être établis et présenter dans la monnaie fonctionnelle, ainsi qu'en anglais¹⁴⁸. Si la taxation doit évidemment être établie en monnaie nationale, les autorités fiscales utiliseront les contre valeurs indiquées à titre d'informations complémentaires, conversion qui n'est pas inscrite « officiellement » au bilan et ne justifiant dès lors pas d'écarts de conversion correspondant, ni nécessairement l'utilisation des normes IFRS, dès lors que la monnaie fonctionnelle est reconnue comme monnaie de présentation¹⁴⁹. Conformément à CO 958d III *in fine*, l'entreprise choisit et justifie le cours applicable

¹⁴⁴ Dans ce sens, TARDIN/CIPRIANO/DUSSOLIET-BERTHOD, ch. 5.2 ; il conviendra cependant de respecter les limitations impératives prévues par le CO, comme l'interdiction de réévaluation vers le haut, sauf cas de CO 670.

¹⁴⁵ ATF 136 II 88.

¹⁴⁶ ATF 136 II 88, c. 4.4.

¹⁴⁷ CSI, ch. VI ; *contra* GLAUSER, GesKR, ch. 4, qui laisse ouvert la validité de la pratique du TF.

¹⁴⁸ CO 958d III et IV.

¹⁴⁹ DELL'ANNA/DE HALLER, n. 3.1 ss. ; BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, n. 1.4.1 ss.

pour les contre valeurs présentées au fisc, c'est-à-dire justifiera en général un cours différent du taux de clôture.

d. Les perspectives d'interprétation du nouveau droit comptable

Comme nous l'avons relevé dans les différents sujets de la présente contribution, la doctrine est loin d'être unanime quant aux différentes incidences du nouveau droit comptable sur le droit fiscal. L'un des principaux aspects controversé demeure celui de la manière dont le nouveau droit comptable devra être interprété. Le principe d'autorité du bilan aura comme conséquence de lier les autorités et les contribuables à l'interprétation qui sera donnée aux nouvelles normes comptables. La direction que prendra l'interprétation de CO 957 ss. n'est pas nécessairement aisée à anticiper, dès lors que le nouveau droit comptable poursuit des objectifs différents et parfois difficiles à concilier. Le meilleur exemple est celui relevé par BÖCKLI en matière de réserves latentes, la loi posant des conditions de type IFRS dans les critères généraux, mais prévoyant également ensuite une liberté quasi entière, basée sur la prudence, à travers des dispositions spécifiques, créant un système incohérent qui devra être clarifié par la jurisprudence¹⁵⁰. L'interprétation du nouveau droit comptable en faveur des IFRS pourrait avoir des conséquences fiscales à terme, la doctrine s'accordant à qu'il en résulterait un gonflement général de l'imposition¹⁵¹. Nous analyserons ainsi les différentes conceptions doctrinales (i.) avant de les opposer avec l'évolution de la jurisprudence (ii.) et nous rendrons une appréciation (iii.).

i. *Les différentes positions de la doctrine*

Une partie de la doctrine semble hostile à une interprétation basée sur les IFRS, à savoir donc sur la présentation fidèle comme règle première, au détriment du principe de prudence. Elle lui oppose plusieurs arguments. Premièrement, la volonté du législateur n'était pas d'intégrer la «*true and fair view*» proposée par l'avant-projet LECCA, puisque ce dernier a été rejeté justement pour ce motif. Deuxièmement, il serait choquant de tromper la volonté du législateur en réintégrant la tendance IFRS à travers l'interprétation du texte en vigueur. Troisièmement, la prudence reste, selon le

¹⁵⁰ BÖCKLI, n. 3.1.2.

¹⁵¹ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 3.3 ; BÖCKLI, n. 3.1.1 ; MADÖRIN, ch. V.

droit en vigueur¹⁵², le principe dominant en droit comptable suisse, ce dernier ne pouvant être remis en question par une interprétation allant dans le sens des IFRS. Enfin, les normes IFRS sont établies par un organisme privé étranger et n'ont pas comme vocation d'être déterminante fiscalement, elles ne sont donc pas propres à servir de moyen d'interprétation pour le droit suisse¹⁵³.

Une autre partie de la doctrine soutient que le droit comptable actuel reprend un certains nombres de concepts et solutions IFRS. Si l'ancien droit se préoccupait principalement des intérêts des créanciers, le nouveau est également centré sur les intérêts des investisseurs. Il résulte de cela une tendance d'interprétation en faveur des normes IFRS qui vont plutôt dans le sens de la protection des investisseurs, ou une interprétation hybride pour un système l'étant lui même devenu¹⁵⁴. Cette partie de la doctrine est cependant contre le principe d'utiliser une interprétation en faveur des normes IFRS, dès lors qu'on ne peut en extraire certaines règles d'un système qui est uniquement cohérent dans son ensemble¹⁵⁵.

Certains auteurs vont jusqu'à affirmer que les IFRS serviront de base d'interprétation en matière de fiscalité¹⁵⁶ ou en matière de comptabilité¹⁵⁷. GLAUSER pense en effet qu'il n'est pas abusif d'affirmer que les normes IFRS et les règles correctrices fiscales suivent des intérêts similaires, à savoir se rapprocher de la vision la plus réelle possible de la situation financière de l'entreprise. Ce dernier part dès lors du principe que les règles IFRS peuvent servir d'interprétation pour les autorités fiscales, en fixant notamment des limites pour les corrections que ces dernières peuvent appliquer, en matière de charge par exemple. Si cette dernière est justifiée au sens des normes IFRS, alors elle devrait être reconnue par les autorités fiscales comme commercialement justifiée¹⁵⁸.

ii. La position du Tribunal fédéral

¹⁵² CO 958c I (5) et 960 II.

¹⁵³ NEUHAUS/SCHNEIDER, n. 3.1 ss., qui vont jusqu'à affirmer que les solutions IFRS devraient être interprétées conformément au principe de prudence.

¹⁵⁴ BÖCKLI, n. 3.1.1 et 3.2.4.

¹⁵⁵ BÖCKLI, n. 3.1.1.

¹⁵⁶ GLAUSER, n. 3.1.1.

¹⁵⁷ MADÖRIN, ch. V.

¹⁵⁸ GLAUSER, n. 3.1.

Notre Cour suprême n'a pas retenu les arguments à l'encontre d'une interprétation en faveur des IFRS dans son arrêt du 1^{er} octobre 2009. Le TF retient notamment qu'une interprétation en faveur des IFRS est conforme au droit commercial, dès lors que les principes en questions expriment ce qui est généralement admis dans le commerce¹⁵⁹. Il rejette l'argument de la systématique fermée des normes IFRS¹⁶⁰. Il retient que les normes IFRS sont un outil d'interprétation, au même titre que le MSA sans que ce dernier prime nécessairement les normes internationales – c'est d'ailleurs le contraire qui s'est passé dans le cas d'espèce. Pour que ces normes soient propres à l'interprétation, la solution retenue doit restée conforme à l'ordre juridique suisse¹⁶¹. Le TF laisse cependant la question ouverte quant à l'incompatibilité du principe de prudence et de la «*true and fair view*»¹⁶².

iii. Positionnement et perspectives

Il y a fort à parier que la jurisprudence du Tribunal fédéral restera cohérente et continuera de s'inspirer des normes IFRS pour interpréter les nouvelles dispositions comptables, d'autant plus que les deux sont parfois très similaires. Le Tribunal fédéral pourra s'appuyer sur un texte légal qui met l'accent sur la présentation sincère en lui subordonnant la prudence, NEUHAUS et SCHNEIDER ne peuvent que se baser sur le Message qui est ambigu¹⁶³. Si, sans adaptation des lois fiscales, une telle interprétation pourra amener à une augmentation des charges fiscales dans les prochaines années¹⁶⁴, l'interprétation en faveur des IFRS permet également aux contribuables d'anticiper la question de la justification commerciale de certaines charges entre autres, comme le dit à juste titre GLAUSER¹⁶⁵. Une adaptation partielle du droit fiscal des entreprises serait envisageable afin de corriger les conséquences de l'évolution qui se dessine en matière d'interprétation¹⁶⁶. Enfin, nous pensons que si il

¹⁵⁹ ATF 136 II 88, c. 3.4.

¹⁶⁰ ATF 136 II 88, c. 4.5.

¹⁶¹ ATF 136 II 88, c. 3.4 et 4.4.

¹⁶² Bien que cette question soit laissée ouverte, dans ce cas le TF retient clairement une solution qui est conforme à la présentation fidèle au détriment du principe de prudence.

¹⁶³ MADÖRIN, ch. V.

¹⁶⁴ BÖCKLI, Neue RL, p. 59.

¹⁶⁵ GLAUSER, n. 3.1.

¹⁶⁶ Communication du 30 avril 2014 du DFF concernant la 3^{ème} réforme des entreprises.

est vrai que confier l'évolution indirecte de notre fiscalité des entreprises à un organe privé étranger peut être problématique, le Tribunal fédéral a en partie réglé cette question en imposant que la solution découlant de l'interprétation soit conforme à l'ordre juridique suisse¹⁶⁷.

V. Synthèse

Avant de proposer une conclusion à cette contribution, nous proposons de synthétiser les différentes incidences fiscales du nouveau droit comptable afin de donner une meilleure vision d'ensemble sur ce qui est, finalement, l'objectif de la présente :

- Le traitement des propres parts de capital devrait rester neutre sur la plan fiscal, hormis pour l'impôt sur le capital selon LHID 29 II (a) qui devrait être réduit étant donné la réduction du capital imposable.
- Le principe de la délimitation périodique imposera à toutes les entreprises sujettes à la réglementation comptable de tenir compte des prestations non facturées en cours, ce qui entrainera une hausse du résultat et de l'impôt correspondant sans réel apport de liquidités pour s'en acquitter.
- La nouvelle réglementation libérale et incohérente en matière de réserves latentes pourrait conduire à des reprises et procédures pour soustraction fiscale si les assujettis ne sont pas prudents en appliquant le principe de prudence.
- Certains amortissements comme celui des FAO, qui ne figureront plus à l'actif, sont annoncés comme commercialement justifiés par la CSI.
- La pratique des autorités fiscales, notamment celle en faveur des entreprises, pourrait être mise en danger par une application stricte des règles comptables en rapport avec l'aspect formel du principe de l'autorité du bilan.
- Les plus petites et plus grandes entreprises devront remettre une documentation plus fournie aux autorités fiscales.
- La problématique des écarts de conversion pourrait être résolue par CO 958d.
- Il faut s'attendre à une interprétation des dispositions comptables en faveur des normes IFRS, et dès lors un gonflement à terme de l'imposition des entreprises.

¹⁶⁷ ATF 136 II 88, c. 3.4.

VI. Conclusion

La synthèse de la présente contribution démontre que la révision du droit comptable n'a pas pu rester fiscalement neutre, contrairement à l'objectif du législateur. Les conséquences fiscales ne pouvaient logiquement pas être évitées, étant donné que l'imposition des entreprises se base sur le principe de l'autorité du bilan, certaines questions restant dès lors ouvertes et faisant places à une incertitude. Certaines pistes de réflexions sont cependant ouvertes pour les différentes conséquences.

Concernant les conséquences de la délimitation périodique et l'augmentation «comptable» du bénéfice en cause, il nous semble que les autorités fiscales seraient inspirées de prévoir un système de prise en compte progressive du résultat extraordinaire.

L'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction en lien avec le principe de sincérité (à présent la présentation fidèle) pourrait à notre sens être évitée à travers l'indication des différentes mesures aboutissant à la création de réserves latentes à l'annexe aux comptes annuels, lorsque ces dernières faussent globalement l'appréciation de la situation économique de l'entreprise.

Les pratiques telles que l'amortissement unique ou la tolérance de certaines réserves ou provisions prévues par la LIFD sont menacées par les nouvelles dispositions comptables. Faire abstraction de l'aspect formel de l'autorité du bilan, qui perd une partie de son sens suite à la révision, ou admettre ces pratiques comme commercialement justifiées au sens du droit comptable, pourrait stabiliser la situation.

L'interprétation du nouveau droit comptable, qui suit des objectifs qui lui sont propres, peut amener à travers l'autorité du bilan à un gonflement de l'imposition. Une révision des dispositions fiscales pourrait être nécessaire, afin de mieux atteindre l'objectif de la neutralité fiscale de la révision comptable, initialement prévue par le législateur.