

Analyse du Comité CSI sur le nouveau droit comptable

Décision du Comité du 12.2.2013

Actualisée le 26.11.2014

I. Genèse du nouveau droit comptable

Dans son message du 21 décembre 2007¹, le Conseil fédéral a soumis au Parlement entre autres le projet de modification du droit comptable (Titre trente-deuxième du Code des obligations et dispositions légales particulières). L'ancien droit comptable devenu lacunaire et obsolète devait être entièrement révisé et remplacé par des dispositions garantissant la neutralité du droit par rapport aux différentes formes juridiques. Au début d'avril 2009, la Commission des affaires juridiques du Conseil des Etats a décidé de traiter le droit comptable et le droit de la société anonyme séparément pour des raisons politiques². C'est ainsi que le projet de révision du droit comptable (projet 2, objet n° 08.011) a vu le jour.

Le Parlement a adopté le nouveau droit comptable en vote final le 23 décembre 2011 et aucun référendum n'a été demandé. Le 21 novembre 2012, le Conseil fédéral a adopté la loi et les dispositions d'exécution nécessaires pour qu'elle entre en vigueur le 1^{er} janvier 2013.³

En principe, le nouveau droit comptable ne se fonde pas sur la forme juridique de l'entreprise mais sur son importance économique. Les prescriptions générales du nouveau droit comptable correspondent à la tenue et à la présentation des comptes d'une PME bien gérée. Les entreprises soumises à la révision ordinaire et les groupes de sociétés devront satisfaire à des exigences plus sévères. S'ils remplissent certaines conditions, ils devront dresser les états financiers de l'entreprise ou du groupe selon une norme comptable reconnue, pour répondre aux besoins du marché des capitaux ou pour protéger les actionnaires minoritaires.⁴

II. Analyse du nouveau droit comptable sous l'angle du droit fiscal

La volonté du législateur était de moderniser et préciser l'ancien droit. La neutralité fiscale était aussi importante pour le Conseil fédéral⁵ que pour le Parlement⁶ et pouvait être maintenue en principe. La pratique de la taxation sera modifiée par le nouveau droit comptable en particulier dans les domaines qui suivent.

¹ Message du 21 décembre 2007 concernant la révision du code des obligations (Droit de la société anonyme et droit comptable; adaptation des droits de la société en nom collectif, de la société en commandite, de la société à responsabilité limitée, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce), FF **2008** 1407 (objet n° 08.011).

² Cf. Bulletin officiel du Conseil des Etats de 2009, p. 602.

³ RO **2012** 6679 et 6709.

⁴ Cf. communiqué de presse du DFF du 22 novembre 2012.

⁵ Message de 2007, p. 1444 et Bulletin officiel du Conseil national de 2010, p. 1818 (réponse de la conseillère fédérale Widmer-Schlumpf à la question n° 10.5527 posée par le conseiller national Noser le 6 décembre 2010 «Révision du droit comptable. Empêcher un durcissement de la pratique fiscale »).

⁶ Bulletin officiel du Conseil des Etats de 2009, p. 1187 (porte-parole de la commission Claude Janiak) et Bulletin officiel du Conseil national de 2010, page 1363 (porte-parole de la commission Paul-André Roux).

Obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes

Les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 500 000 francs lors du dernier exercice et les personnes morales doivent tenir une comptabilité et présenter des comptes d'après les art. 957 et suivants du CO⁷. Dorénavant, les indépendants qui exercent une profession libérale en font également partie.

Le chiffre d'affaires déterminant pour l'obligation de tenir une comptabilité est celui de l'année précédente, corrigé des rabais commerciaux, remises et pertes sur débiteurs, ainsi que des annulations⁸.

Si le montant du chiffre d'affaires réalisé lors du dernier exercice est inférieur à 500 000 francs, l'entreprise ne doit tenir qu'une comptabilité des recettes et des dépenses ainsi que du patrimoine (comptabilité simplifiée, art. 957, al. 2 et 3, CO). Du point de vue du droit fiscal, l'imposition continue des résultats périodiques doit être garantie même en ce cas.

Même en cas de comptabilité simplifiée, il est nécessaire, à des fins fiscales, de distinguer les recettes et les dépenses selon leur nature.

Le code des obligations ne précise pas si les établissements stables en Suisse de firmes étrangères doivent présenter une comptabilité annuelle distincte. Cette comptabilité annuelle distincte est cependant indispensable à l'application de l'art. 6, al. 2 et de l'art. 52, al. 2, LIFD⁹.

Des états financiers établis selon une norme reconnue comme le prévoient les art. 962 et suivants du CO ne permettent pas de déterminer le bénéfice imposable.¹⁰

Evaluation sur la base des valeurs de liquidation

Si la cessation de tout ou partie de l'activité de l'entreprise est envisagée ou paraît inévitable dans les douze mois qui suivent la date du bilan, et si par conséquent les comptes sont dressés sur la base des valeurs de liquidation pour les parties concernées de l'entreprise (art. 958a, al. 2, CO), en vertu du principe selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal, ces nouveaux comptes sont déterminants pour l'impôt. Si les comptes ont été dressés sans appliquer cet article, c'est-à-dire de manière contraire au droit commercial, ils doivent être corrigés dans le cadre d'une rectification fiscale du bilan.

Délimitation périodique et rattachement des charges aux produits

En vertu de l'art. 957, al. 2 et 3, CO (comptabilité simplifiée), les entreprises individuelles et les sociétés de personnes dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 francs ne sont pas soumises à l'obligation d'observer le principe de la délimitation périodique. C'est pourquoi l'art. 958b, al. 2, CO ne s'applique qu'aux personnes morales. Dorénavant, ces dernières ne sont pas soumises à l'obligation d'observer le principe de la délimitation périodique lorsqu'elles réalisent un gain net inférieur à 100 000 francs provenant soit de la vente de biens et de prestations de services, soit de revenus financiers. Le fait de dépasser le seuil soit des produits nets des ventes des biens et des prestations de services soit des produits financiers au cours de l'année sous revue détermine l'obligation d'observer le principe de la délimitation périodique.

⁷ RS 220.

⁸ Bulletin officiel du Conseil des Etats de 2005, p. 624.

⁹ RS 642.11

¹⁰ Les art. 962, al. 1 et 962a, al. 1, ch. 2 d'après le Message de 2007 ont été abrogés par le Parlement (cf. Bulletin officiel du Conseil national de 2010, p. 1905 et suivantes, proposition Kaufmann).

Monnaies étrangères

L'article 958d, al. 3, CO est la disposition qui a été adoptée pour inscrire dans la loi les principes énoncés dans la jurisprudence du Tribunal fédéral¹¹. C'est sur la base de cette disposition que les écarts de conversion de la monnaie fonctionnelle étrangère en monnaie suisse n'ont pas d'incidence fiscale. La pratique fiscale n'est pas changée.

Le calcul de l'assiette de l'impôt se fait en convertissant au cours en vigueur à la clôture du bilan; en revanche, s'agissant des fonds propres ainsi que des réserves issues d'apport de capital attestées par l'AFC, la conversion se fait au cours historique.

Coûts de fondation, d'augmentation du capital et d'organisation

En vertu de l'art. 959, al 2, CO, les coûts de fondation, d'augmentation du capital et d'organisation ne peuvent désormais plus être portés à l'actif du bilan. Fiscalement, ils font partie des charges justifiées par l'usage commercial. Il est donc nécessaire, selon le droit commercial, de décomptabiliser, au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable, les coûts de fondation, d'augmentation du capital et d'organisation qui avaient été portés à l'actif du bilan. Cette opération est considérée fiscalement comme une charge justifiée par l'usage commercial.

Actif circulant et actif immobilisé

Dorénavant, l'art. 959, al. 3, CO régit la répartition des actifs entre actifs circulants et actifs immobilisés. Cette répartition déploie ses effets sur l'inscription au bilan des immeubles et des titres. Cette précision apportée au droit actuel ne modifie pas la pratique fiscale relative au traitement neutre du emploi et au commerce professionnel d'immeubles.

Actions propres

D'après l'art. 959a, al. 2, ch. 3, let. e, CO, les propres parts du capital, sont portées au passif en diminution des capitaux propres. Il s'agit là uniquement d'une modification de la présentation des comptes qui n'a pas d'effet sur la pratique fiscale¹². L'art. 659a, al. 2, CO, qui régit les conséquences de l'acquisition de ses propres actions, n'a pas encore été adapté au nouvel art. 959a, al. 2, ch. 3, let. e, CO. Cette erreur de la législation conduit à une contradiction entre le droit de la société anonyme et le droit comptable. Cependant, étant donné que les nouvelles dispositions du droit comptable sont à la fois plus récentes, plus spécifiques et plus appropriés, elles priment sur les dispositions du droit de la société anonyme en vigueur.

Aussi bien sur le plan du droit civil que sur celui du droit fiscal, les actions propres sont qualifiées de véritable actif. Ainsi, les pertes, non encore réalisées, provenant d'un écart entre leur valeur vénale et leur coût d'acquisition peuvent être comptabilisées dans le bilan fiscal avec effet sur le bénéfice, même si le nouveau droit comptable interdit désormais de les inscrire dans le bilan commercial. Les récupérations de valeur sont soumises à l'impôt sur le bénéfice jusqu'à concurrence des coûts d'acquisition. Les bénéfices ou pertes comptables effectifs lors de l'aliénation sont pris en compte fiscalement, indépendamment de leur comptabilisation dans le bilan commercial. En raison de son traitement selon le droit civil, le poste négatif relatif à la détention des propres actions ne réduit pas le montant des fonds propres imposables.

¹¹ ATF 136 II 88 et suivantes; voir aussi l'analyse de la CSI du 15 février 2011 relative à cet arrêt du 1^{er} octobre 2009.

¹² Message de 2007, p. 1525.

Evaluation séparée des participations et des immeubles

Il convient en principe de présenter les participations et les immeubles séparément (art. 960, al. 1, CO).

Amortissements, corrections de valeur et provisions

Les amortissements reflètent la perte de valeur due à l'usage et au vieillissement d'un bien économique, tandis que les corrections de valeurs résultent de pertes de valeur pour d'autres motifs. Comme auparavant, la justification par l'usage commercial des amortissements ne peut être examinée en droit fiscal qu'au moment de leur comptabilisation.

Les corrections de valeur continuent d'être traitées fiscalement comme des provisions. La justification par l'usage commercial des corrections de valeur et des amortissements effectués sur le coût d'investissement des participations peut être examinée pour chaque période fiscale, en vertu de l'art. 62, al. 4, LIFD.

Les amortissements et corrections de valeur supplémentaires d'après l'art. 960a, al. 4, CO admis par le droit commercial ne constituent pas en droit fiscal une charge justifiée par l'usage commercial d'après les art. 58 et suivants LIFD, à l'exception des amortissements uniques¹³ déjà admis dans l'ancien droit.

Il en est de même de la constitution de provisions au titre des mesures prises pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (par exemple les réserves au coût de remplacement), d'après les art. 960e, al. 3, ch. 4 et al. 4, CO.

Réserves de fluctuation

En vertu de l'art. 960b, al. 2, CO, lorsque des actifs sont évalués au cours du jour ou au prix courant à la date du bilan, une correction de valeur peut être constituée à charge du compte de résultat afin de tenir compte de la fluctuation des cours. La réserve de fluctuation ne peut pas dépasser la différence entre la valeur comptable et le coût d'acquisition.

Pour l'ensemble des entreprises, la constitution de réserves de fluctuation dans le cadre des fluctuations de change habituelles est considérée comme une charge justifiée par l'usage commercial.¹⁴

Annexe aux comptes annuels et tableau des flux de trésorerie

L'annexe aux comptes annuels (art. 959c et art. 961a CO) et le tableau des flux de trésorerie (art. 961b CO) font partie intégrante des comptes annuels (art. 958, al. 2 et art. 961, ch. 2, CO) et doivent être remis avec la déclaration de revenus.

Conservation de la correspondance

La mention de la correspondance a été entièrement rayée de l'ordonnance concernant la tenue et la conservation des livres de comptes¹⁵, car l'art. 958f CO n'en prescrit plus la conservation générale. Les entreprises ont néanmoins toujours l'obligation de conserver les pièces de la correspondance qui constituent en tout ou partie des pièces comptables d'après l'art. 957a, al. 3, CO. Chaque écriture doit être justifiée par une pièce comptable (art. 957a, al. 2, ch. 2 et 5, CO). La correspondance constitue une pièce comptable dès lors qu'elle est nécessaire et appropriée pour prouver la création, la modification ou l'annulation des droits ou des obligations en matière de comptabilité de l'entreprise soumise à l'obligation de tenir une comptabilité.

¹³ Message de 2007, p. 1530.

¹⁴ Message de 2007, p. 1532.

¹⁵ RS 221.431

Le nouveau droit comptable entend libérer les entreprises de l'obligation de conserver la correspondance qui n'est pas pertinente pour la comptabilité ni la présentation des comptes.¹⁶

Tant qu'une entreprise n'applique pas les nouvelles dispositions du droit comptable (art. 2 Dispositions transitoires), elle doit conserver la correspondance conformément à l'ancien droit. L'ordonnance concernant la tenue et la conservation des livres de comptes a été adaptée spécifiquement pour le nouveau droit comptable. Le préambule qui renvoie au nouvel art. 958f CO l'indique expressément.

Tenue de la comptabilité selon le nouveau droit durant la période transitoire

Si durant la période transitoire la tenue de la comptabilité et la présentation des comptes adoptent déjà le nouveau droit, les états financiers établis selon le nouveau droit sont aussi fiscalement déterminants. Du point de la vue de la procédure, les contribuables sont liés par les extraits de comptes joints à la déclaration d'impôt conformément aux art. 42 al. 3 LHID, respectivement 125 al. 2 LIFD.

¹⁶ Cf. Rapport explicatif du 16 août 2012 sur l'entrée en vigueur du droit comptable et la nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues (ONCR) et sur la révision partielle de l'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev), p. 11.