
IFRS et droit fiscal

Les normes *true and fair* et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel

Pierre-Marie Glauser

Docteur en droit, licencié ès Sciences économiques (lic.oec. HSG), avocat, expert fiscal diplômé

Professeur de fiscalité à l'Université de Lausanne, Ecole des HEC

Oberson et Associés, Lausanne/Genève

Les normes comptables *true and fair*, en particulier les IFRS, jouent un rôle de plus en plus central dans la pratique comptable suisse. Elles peuvent même dans certains cas être appliquées aux comptes individuels. En raison du fonctionnement du principe de détermination (*Massgeblichkeitsprinzip*) cette évolution a un impact important en matière d'impôt sur le bénéficiaire. Tout d'abord, même pour une société qui tient ses comptes selon le droit suisse, les IFRS peuvent représenter une source d'information très intéressante et s'avérer un outil d'interprétation précieux dans le cadre de la taxation, notamment dans le contexte de l'application des règles correctrices fiscales. Par ailleurs, lorsqu'une société tient ses comptes individuels selon les IFRS, elle se trouve dans une situation fiscale moins favorable que si elle utilisait les normes du CO, en particulier en raison de l'effet des règles *true and fair* sur l'assiette, de l'impossibilité d'appliquer certaines règles sur les restructurations et le remploi, voire même d'une plus grande sévérité en matière de droit pénal fiscal. Il faut donc trouver un moyen de concilier les règles comptables modernes et le droit fiscal suisse de l'entreprise. La solution semble passer par un renforcement du rôle des règles correctrices fiscales. L'article se penche aussi dans ce contexte sur l'avant-projet de réforme du droit comptable mis en consultation récemment en même temps que la révision du droit de la SA.

Die internationalen Rechnungslegungsvorschriften, die zu einer true and fair Darstellung der wirtschaftlichen Lage tendieren, spielen in der Praxis eine immer wichtigere Rolle. Sie können sogar in gewissen Fällen für den Einzelabschluss relevant sein. In Anbetracht des Massgeblichkeitsprinzips beeinflusst diese buchhalterische Entwicklung auch die Ertragssteuer. Erstens können die IFRS auch für eine nach schweizerischem Recht abschliessende Gesellschaft eine wichtige Informationsquelle im Veranlagungsverfahren darstellen; zweitens können die IFRS als bedeutungsvolles Auslegungsinstrument funktionieren, insbesondere bei der Anwendung von steuerlichen Korrekturvorschriften. Ausserdem wird auch festgestellt, dass die Ermittlung des Einzel-

abschlusses nach den IFRS, verglichen mit einem Abschluss basierend auf dem OR, zu einer steuerrechtlichen Benachteiligung führt. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Einfluss der true and fair Vorschriften auf der Bemessungsgrundlage, aus der Unmöglichkeit bestimmte Umstrukturierungsvorschriften oder die Ersatzbeschaffung anzuwenden und führt sogar zu einer Verschärfung des Steuerstrafrechts. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit einen Mechanismus zu finden, um die Handels- und Steuerbilanz zu vereinbaren. Die Lösung kann durch eine zunehmende Anzahl von steuerrechtlichen Korrekturvorschriften gefunden werden. Der Beitrag untersucht in diesem Zusammenhang auch den Vorentwurf einer Revision des Buchführungsrechtes, welcher vor Kurzem, gleichzeitig mit einer Revision des Aktienrechtes, zur Vernehmlassung vorgelegt wurde.

Inhaltsverzeichnis

1	Introduction	531
2	Principes généraux	532
2.1	Le principe de détermination et son articulation en droit suisse	532
2.1.1	Les comptes commerciaux et objet de l'impôt	532
2.1.2	Le principe de détermination	534
2.1.3	Règles correctrices fiscales	536
2.1.3.1	Règles correctrices en faveur du fisc	537
2.1.3.1.1	Reprises de charges (art. 58 al. 1 let. b LIFD)	538
2.1.3.1.2	Réintégration de produits (art. 58 al. 1 let. c LIFD)	539
2.1.3.2	Règles correctrices en faveur du contribuable	540
2.1.3.2.1	Véritables règles correctrices en faveur du contribuable	540
2.1.3.2.2	«Pseudos» règles correctrices fiscales ou règles «non correctrices»	541
2.1.4	Schéma de résolution d'un cas fiscal	542
2.2	Rôle et importance des normes comptables	543
2.2.1	Systèmes comptables applicables	544
2.2.1.1	Droit comptable suisse actuel	544
2.2.1.2	Normes «true and fair»	545
2.2.1.3	Avant-projet de nouveau droit comptable	548
2.2.2	Impact des différents systèmes comptables	550
2.2.2.1	Principes comptables applicables	550
2.2.2.2	Les réserves latentes	553
3	Les IFRS en droit fiscal actuel	554
3.1	Les IFRS comme outil d'interprétation	555
3.1.1	Généralités	555
3.1.2	Exemples pratiques	557
3.1.2.1	Règle 1: différé de l'enregistrement de revenus	557
3.1.2.2	Règle 2: reprises de charges	561
3.1.2.3	Règle 3: Exigence d'une base légale fiscale pour la reprise d'une écriture	562

3.2	Informations liées à la documentations IFRS	564
3.2.1	Comptes consolidés	564
3.2.2	Tableau d'évolution des fonds propres	565
3.2.3	Tableau des flux du trésorerie	566
4	Les IFRS comme norme comptable applicable	566
4.1	Effet sur l'assiette fiscale	566
4.1.1	Principe général: réduction des réserves latentes	566
4.1.2	Remise en question du rôle du principe de prudence	567
4.1.3	Diminution des différés d'impôt	568
4.1.4	Imposition de produits non réalisés	568
4.1.5	Impossibilité d'introduire des normes de politique fiscale	570
4.2	Remise en question de la neutralité fiscale de diverses opérations	570
4.3	Droit pénal fiscal	572
5	Conclusion et perspectives d'avenir	573
5.1	De lege lata	573
5.2	De lege ferenda	575
5.2.1	Maintien du système actuel – AP-révision SA	575
5.2.2	Two books system	577
5.2.3	Solution LECCA	577
5.2.4	Proposition: la solution fiscale	578

1 Introduction

Le droit fiscal suisse de l'entreprise est intimement lié à la comptabilité financière, laquelle connaît actuellement une évolution importante. En particulier, une tendance marquée en faveur d'une comptabilité *true and fair*¹⁾ et une généralisation des référentiels comptables internationaux se dessinent clairement. En Suisse et dans l'Union européenne, les *International Financial Reporting Standards (IFRS)* gagnent en importance et sont devenus des normes incontournables pour de nombreuses sociétés. Cette évolution ne saurait rester sans effet sur le droit fiscal suisse. Des questions fondamentales se posent dans le contexte de la réforme du droit comptable et de l'adoption de nouvelles règles orientées sur une présentation fidèle du résultat. Le débat fut en particulier très nourri lorsqu'en 1999 un avant-projet de Loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels²⁾ fut mis en consultation. L'un des points d'achoppement principal fut justement l'impact sur le droit fiscal de l'adoption de règles *true and fair*. La discussion reprend actuellement, alors qu'est mis en consultation un avant-projet de révision du code des obligations concernant la société anonyme et le droit comptable³⁾. Cela étant, l'effet des référentiels comptables internationaux – comme par exemple les IFRS

¹⁾ Sur cette notion, v. ci-dessous 2.2.

²⁾ Ci-après cité «AP-LECCA».

³⁾ Avant-projet du 2 décembre 2005 de modification du code des obligations: droit de la société anonyme et droit comptable; ci-après cité: «AP-révision SA».