

IMPÔTS DIFFÉRÉS ACTIFS SUR DES REPORTS DE PERTES FISCALES

Dans les comptes individuels et les comptes consolidés selon le CO

La Commission Présentation des comptes s'est penchée sur la question du traitement des impôts différés dans les comptes individuels selon le CO et a publié deux nouvelles prises de position [1]. Cette première partie aborde la question de savoir pourquoi, contrairement aux comptes consolidés selon le CO, aucun impôt différé actif ne peut être comptabilisé sur des reports de pertes fiscales dans les comptes individuels selon le CO.

1. INTRODUCTION

Du fait des possibilités d'aménagement fiscal prévues par la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA), il est probable qu'il y aura des différences temporaires plus fréquentes entre les états financiers selon le CO et le bouclage fiscal et que la question des impôts différés dans les comptes individuels selon le CO a gagné ainsi une certaine portée pratique. En vertu du principe de détermination, les différences temporaires étaient rares jusqu'ici. Le présent article expose les réflexions de la Commission Présentation des comptes d'Expertsuisse au sujet de la nouvelle question 2.4.1 du Q&A concernant l'inscription à l'actif d'impôts différés actifs sur des reports de pertes fiscales dans les comptes individuels et les comptes consolidés selon le CO [2].

2. CONDITIONS GÉNÉRALES D'ACTIVATION

Les inscriptions à l'actif suivent de fait une logique à deux niveaux. Dans une première étape, des conditions générales d'activation doivent être remplies pour tous les actifs. Dans une seconde étape, les conditions spécifiques d'activation, déterminantes pour une catégorie d'actifs donnée, doivent être remplies. Ce n'est qu'une fois que les critères de comptabilisation généraux ainsi que les critères spécifiques pour un actif donné sont remplis que celui-ci peut être porté à l'actif [3].

Les conditions générales d'activation sont définies en particulier à l'art. 959, al. 2, CO et peuvent se résumer comme suit :

- événement passé;
- pouvoir de disposition;
- flux d'avantages économiques probable;
- estimation fiable de la valeur de l'actif.

Ces conditions sont analogues aux prescriptions des Swiss GAAP RPC (RPC) ou des International Financial Reporting Standards (IFRS) [4]. Sur le plan conceptuel, on peut dès lors considérer que la définition générale des actifs est identique dans les trois normes.

Dans la pratique, l'inscription à l'actif de reports de pertes fiscales échoue régulièrement du fait que la probabilité d'un flux d'avantages économiques futurs ne peut pas être prouvée. En raison du principe de prudence, il faut tabler, dans le cadre du code des obligations, sur une très forte probabilité, une probabilité de 50,1% étant insuffisante [5]. Si ce premier obstacle ne peut pas être surmonté, il n'est pas nécessaire de se pencher davantage sur la possibilité d'inscription à l'actif tant au niveau des comptes individuels que des comptes consolidés selon le CO.

Il est cependant concevable que les pertes fiscales reportées remplissent, dans certaines situations, les conditions générales d'activation selon l'art. 959, al. 2, CO [6]. La question se pose dès lors de savoir quelles conditions spécifiques d'activation doivent être remplies au niveau des comptes individuels et des comptes consolidés selon le CO et dans quelle mesure celles-ci peuvent être remplies.

3. CONDITIONS SPÉCIFIQUES D'ACTIVATION DANS LES COMPTES INDIVIDUELS SELON LE CO

Les conditions spécifiques d'activation pour l'établissement des comptes annuels selon le CO sont définies aux art. 960 ss. CO. Lors de leur première comptabilisation dans les comptes individuels selon le CO, les actifs peuvent, conformément à l'art. 960a, al. 1, CO, être évalués au plus à leur coût d'acqui-



RENE KRÜGEL,
EXPERT-COMPTABLE
DIPLOMÉ, MEMBRE DE LA
COMMISSION
PRÉSENTATION DES
COMPTES D'EXPERTSUISSE,
PARTNER, BDO

sition ou à leur coût de revient. Pour les reports de pertes fiscales, il n'existe pas de coût d'acquisition ou de revient, étant donné qu'ils constituent une conséquence gratuite, éventuellement positive, de pertes des entreprises.

Une activation séparée de reports de pertes fiscales n'est pas non plus possible à la suite d'une acquisition. Les reports de pertes fiscales utilisables ne peuvent généralement être acquis que dans le cadre de l'achat de sociétés opérationnelles via un «*share deal*», auquel cas la valeur d'acquisition (indirecte) consiste en un prix d'achat plus élevé pour la société opérationnelle. La valeur des reports de pertes fiscales acquis est par conséquent comprise dans la valeur comptable de la participation de l'acquéreur.

Étant donné qu'il n'existe ni coût d'acquisition ni coût de revient pour les reports de pertes fiscales, la valeur maximale pour la première comptabilisation est égale à zéro.

L'art. 960a, al. 2, CO stipule que lors des évaluations subséquentes dans les comptes individuels selon le CO, la valeur de l'actif ne peut être supérieure à son coût d'acquisition ou à son coût de revient, sauf s'il existe des dispositions spéciales. Il peut s'agir notamment d'une évaluation au cours boursier ou à un prix courant observable sur le marché, conformément à l'art. 960b, al. 1, CO, ou d'une évaluation selon la méthode de comptabilisation à l'avancement (*Percentage-of-completion Method* [POC]) [7].

Pour les reports de pertes fiscales, il n'existe ni cours boursiers ni prix courants observables (ou non) sur le marché, et ce, parce que les reports de pertes fiscales ne peuvent, de fait, être vendus séparément et individuellement en tant que tels. Bien que la vente d'un manteau d'actions correspondant soit possible en soi, les autorités fiscales n'acceptent pas la compensation de tels reports de pertes par l'acquéreur, ce qui fait que ces derniers sont sans valeur. Une approche d'évaluation POC de travaux en cours est possible, dans certaines conditions organisationnelles, dans le cadre de l'évaluation de contrats à long terme. Les reports de pertes fiscales suivent en principe une logique autre qu'une évaluation selon la méthode POC.

Ainsi, en l'absence de coûts d'acquisition/de revient ou d'une disposition spéciale applicable, les reports de pertes fiscales ne peuvent pas non plus être évalués à une valeur supérieure à zéro lors de l'évaluation subséquente dans les comptes individuels.

En cas de donations et d'échanges, on peut déroger au principe du coût d'acquisition/de revient. Il est possible ici de procéder à une inscription au bilan à une valeur vénale «*prudente*», même en l'absence de coûts d'acquisition/de revient [9]. D'une part, les reports de pertes fiscales ne doivent être considérés ni comme une donation ni comme un échange et, d'autre part, cette exception ne peut pas non plus être utilisée par analogie, étant donné que pour les reports de pertes fiscales, il n'existe pas, comme mentionné ci-avant, de valeur de marché ou de valeur vénale. Pour la même raison, une analogie avec des apports en nature n'est pas non plus possible [10]. En outre, les donations ou les échanges ne sont comptabilisés qu'une fois qu'ils ont été réalisés. Ceci diffère de la comptabilisation de reports de pertes fiscales, où la réalisation ne doit intervenir que dans le futur. Pour cette raison, une analogie avec des donations n'est pas appropriée.

Les actifs transitoires peuvent également être portés au bilan sans l'existence de coûts d'acquisition/de revient. Les actifs anticipés pour les revenus de l'année précédente, qui ne génèrent des revenus que pour la nouvelle année, sont ainsi inscrits à l'actif. Cela concerne par exemple les intérêts de capitaux, les loyers, les commissions et les remises sur le chiffre d'affaires [11]. Les actifs anticipés sont des prétentions juridiques qui existent effectivement à la date du bilan mais qui ne deviendront exigibles qu'après celle-ci. Ce critère n'est pas rempli par les reports de pertes fiscales, lesquels ne doivent être compensés qu'au cours de périodes ultérieures. Il s'agit ici seulement d'une prétention *possible*, dont l'existence dépend de la réalisation de bénéfices annuels futurs [12]. Ces derniers dépendent de facteurs externes qui ne sont pas influençables par l'entreprise, ou seulement de façon très limitée, par exemple la conjoncture, les clients, la concurrence, l'évolution technologique, etc. À défaut de réalisation à la date du bilan, une telle prétention – on pourrait parler d'«*espoir*» – [13] ne peut cependant être portée au bilan comme actif transitoire.

De même, la comptabilisation d'un actif transitoire au motif qu'en l'absence de bénéfices futurs probables suffisants, les reports de pertes fiscales correspondants pourraient être simplement réalisés par la dissolution de réserves latentes au cours de périodes ultérieures, ne semble pas non plus appropriée. D'une part, il n'est pas certain que ces réserves latentes seront toujours disponibles au cours de périodes ultérieures, et, d'autre part, il reste à savoir si les autorités fiscales ne considéreront pas comme une évasion fiscale une telle réalisation de reports de pertes fiscales. Ici aussi, il s'agit d'«*espoirs*» et non pas de droits déjà acquis intégralement à la date du bilan et pouvant être comptabilisés comme des actifs transitoires.

Dans le cas de reports de pertes fiscales, il ne peut y avoir un droit activable à la date du bilan que si le report de perte fiscale est compensé avec le bénéfice pendant l'année en cours et qu'il existe une forte probabilité que les autorités fiscales acceptent cette compensation [14]. Dans ce cas, le report de perte fiscale sera toutefois pris en compte pour le calcul de la provision pour impôts en cours [15], et il n'en résulte aucun actif d'impôts *différés*.

On ne voit donc pas comment des impôts différés actifs résultant de reports de pertes fiscales peuvent remplir les exigences spécifiques d'activation prévues aux art. 960 ss. CO. Par conséquent, ils ne peuvent pas non plus être portés à l'actif dans les comptes individuels selon le CO lorsque les conditions générales d'activation selon l'art. 959, al. 2, CO sont remplies [16].

Enfin, il convient également de tenir compte d'un aspect pratique. Une société durablement rentable n'est guère incitée à porter à l'actif des reports de pertes fiscales, puisqu'en vertu du principe de déterminance, il en résulterait un bénéfice imposable. Il existe en revanche une forte incitation pour les sociétés qui souhaiteraient améliorer, du moins visuellement, leur insuffisance de fonds propres ou de revenus par l'inscription à l'actif d'un tel poste. Mais pour ces sociétés précisément, la très forte probabilité de réalisation de reports de pertes doit régulièrement être réfutée. Cela ne serait pas

admissible en particulier si des dispositions relatives à la protection du capital selon l'art. 725, al. 1 ou 2, CO étaient contournées en portant à l'actif des impôts différés actifs sur des reports de pertes fiscales.

Bien que sur le plan conceptuel, les conditions *générales* d'activation mentionnées ci-dessus, par exemple événement passé, pouvoir de disposition, flux d'avantages économiques probable et quantification, soient les mêmes que dans les RPC ou les IFRS, des conditions *spécifiques* d'activation autres que celles prévues par les RPC ou les IFRS doivent être remplies pour les comptes individuels selon le CO. En particulier, le principe du coût d'acquisition/de revient s'oppose à une inscription à l'actif de reports de pertes fiscales selon le CO. De plus, contrairement aux RPC ou aux IFRS, le CO ne contient pas de normes spéciales qui pourraient justifier une inscription à l'actif de reports de pertes fiscales [17]. Contrairement aux comptes individuels selon les RPC ou les IFRS, une inscription à l'actif dans les comptes individuels selon le CO n'est dès lors pas possible.

4. CONDITIONS SPÉCIFIQUES D'ACTIVATION DANS LES COMPTES INDIVIDUELS SELON LE CO

Les conditions spécifiques pour une inscription à l'actif sont réglementées différemment au niveau du groupe et au niveau des comptes individuels selon le CO. Pour une inscription à l'actif au niveau du groupe, seul le principe de régularité selon l'art. 958c CO doit être respecté [18]. Les prescriptions spécifiques d'évaluation pour les comptes individuels selon le CO [19], par exemple le principe du coût d'acquisition/de revient ou les évaluations subséquentes à des prix courants observables, ne s'appliquent pas obligatoirement pour les comptes consolidés selon le CO. Rien ne s'oppose par conséquent à une inscription à l'actif.

Alors que les prescriptions comptables au niveau des comptes individuels sont dominées par la protection des créanciers (et une logique comptable prudente), c'est bien moins le cas concernant les comptes consolidés. Contrairement aux comptes individuels, les comptes consolidés ne constituent pas une base pour les distributions de dividendes. De même, les dispositions en matière de protection du capital et les obligations d'agir figurant à l'art. 725 CO se réfèrent uniquement aux comptes individuels selon le CO. Les comptes consolidés doivent permettre une évaluation (plus) économique (et servir ainsi à protéger les créanciers et les intérêts des actionnaires).

Les problèmes évoqués pour les comptes individuels selon le CO se posent généralement aussi pour ce qui touche aux comptes consolidés selon le CO [20]. Cependant, le principe de prudence, moins dominant que dans les comptes individuels, ainsi que l'objectif différent avec un point de vue plutôt économique ont conduit, dans la pratique en matière de comptes consolidés selon le CO, à s'appuyer sur des normes comptables reconnues [21] comme les RPC ou les IFRS, donnant toutes deux une «true and fair view». Contrairement au CO, les RPC tout comme les IFRS contiennent des prescriptions spécifiques relatives à l'inscription à l'actif d'impôts différés actifs [22]. Les RPC admettent en outre le principe de la valeur utile comme une méthode d'évaluation gé-

nérale et illustrent ceci avec l'exemple explicite des reports de pertes fiscales [23]. Le principe de la valeur utile constitue également une approche d'évaluation possible au niveau des comptes consolidés selon le CO.

Ainsi, les conditions spécifiques d'activation, qui empêchent une inscription à l'actif au niveau des comptes individuels selon le CO, ne sont pas obligatoirement applicables au niveau des comptes consolidés selon le CO. De plus, si l'on adopte un point de vue plus économique établi sur les RPC ou les IFRS, la comptabilisation de reports de pertes fiscales est autorisée. Si toutes les conditions générales d'activation prévues à l'art. 959, al. 2, CO sont remplies, l'inscription à l'actif d'impôts différés actifs sur des reports de pertes fiscales dans les comptes consolidés selon le CO peut, en cas de publication appropriée [24], être considérée comme acceptable [25].

5. RÉCAPITULATIF

L'inscription à l'actif d'impôts différés actifs sur des reports de pertes fiscales n'est généralement pas possible du fait que les conditions générales d'inscription à l'actif selon l'art. 959, al. 2, CO ne sont pas remplies. En particulier, l'existence d'une probabilité suffisante d'un futur flux de fonds ne peut généralement pas être prouvée. Cela concerne à la fois les comptes consolidés et les comptes individuels selon le CO.

Cependant, conformément à la nouvelle prise de position dans le Q&A d'Expertsuisse, les impôts différés actifs sur des reports de pertes fiscales ne peuvent pas être portés à l'actif dans les comptes individuels selon le CO, même si les conditions générales d'activation selon l'art. 959, al. 2, CO sont remplies. Outre les conditions générales d'activation selon l'art. 959, al. 2, CO, les conditions spécifiques d'activation selon les art. 960ss. CO doivent également être respectées. Mais dans le cas de reports de pertes fiscales, il manque en particulier des coûts d'acquisition ou de revient. De plus, une analogie avec des donations, et donc une exception au principe du coût d'acquisition, n'est déjà pas possible du seul fait de l'absence de valeurs vénales. En outre, les impôts différés actifs sur des reports de pertes fiscales ne constituent pas non plus des actifs transitoires étant donné qu'à la date du bilan, il existe uniquement un droit possible, mais non pas un droit effectif, à des allègements fiscaux.

En revanche, selon le Q&A d'Expertsuisse, une inscription à l'actif au niveau des comptes consolidés selon le CO est en principe possible si les conditions générales d'activation de l'art. 959, al. 2, CO sont remplies. Les conditions spécifiques d'activation au niveau des comptes consolidés selon le CO sont réglées différemment. En particulier, le principe du coût d'acquisition n'est pas obligatoirement applicable au niveau des comptes consolidés, faute de dispositions plus explicites dans le CO. De plus, les comptes consolidés poursuivent des objectifs différents de ceux des comptes individuels et, contrairement aux comptes individuels selon le CO, ne constituent pas un instrument destiné à la protection des transactions et des créanciers. Une application analogue des RPC ou des IFRS, et par conséquent l'inscription à l'actif de reports de pertes fiscales, s'est dès lors imposée dans la pratique en matière de comptes consolidés selon le CO. ■

Notes: **1)** Cf. Expertsuisse, Questions et réponses choisies au sujet du nouveau droit comptable (dernières modifications du 08.06.2020) (Q&A), nouvelles questions 2.4 et 2.4.1. **2)** La question générale du lien entre les impôts différés et les comptes individuels selon le CO (nouvelle question 2.4 du Q&A) sera abordée dans un article ultérieur. **3)** Cf. CHK-Lipp, OR ErgBd 959 N 14. **4)** Cf. Cadre conceptuel des Swiss GAAP RPC, ch. 15 ou Cadre conceptuel des IFRS, par. 4.4 (a), 4.38 ou 4.44. **5)** Cf. notamment Böckli, P., Neue OR-Rechnungslegung, Bâle 2019 (Böckli), N 326. **6)** Par exemple parce que les pertes étaient imputables à des facteurs ou à des événements spécifiques qui n'existent plus à présent ou parce qu'un redressement a été opéré et que la société est désormais durablement rentable. **7)** Cf. Manuel suisse d'audit, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», Zurich 2014, (MSA 2014) p. 62 ss. **8)** À l'instar des déclarations précédentes concernant l'acquisition, les reports de pertes fiscales ne peuvent généralement être vendus que dans le cadre de la vente de sociétés opérationnelles via un «share deal», auquel cas

le produit (indirect) consiste en un prix de vente plus élevé pour la société opérationnelle. Une valeur vénale propre pour les reports de pertes fiscales n'est pas obtenue davantage que dans le cas d'un goodwill auto-créé, qui ne peut d'ailleurs être (co)réalisé que de cette façon. **9)** MSA, p. 59. **10)** Böckli, N412a, qui aborde également la question des exigences plus élevées imposées au contrôle d'apports en nature. **11)** MSA, p. 171. **12)** En règle générale, la possibilité de compenser des reports de pertes fiscales n'est confirmée par les autorités fiscales que si celles-ci ont accepté la compensation correspondante au travers d'une taxation définitive de la déclaration d'impôt. Selon la pratique des autorités fiscales cantonales, les «confirmations de soldes» pour des reports de pertes fiscales doivent être considérées comme inhabituelles. **13)** L'allemand emploie le terme «Hoffnungsposten», N.D.L.R. À témoin Böckli, N 412 a. **14)** MSA, p. 224. **15)** Une provision plus basse étant obtenue pour les impôts courants. **16)** Ne voient pas non plus d'inscription à l'actif: BSK, OR II, Neuhaus/Gerber, art. 959, N 25 (référence aux coûts d'acquisition/de

revient, à l'absence de valeurs de marché, à l'absence de possibilité de réévaluation selon l'art. 670 CO et à l'incertitude); MSA, p. 224, Böckli, N 412a (référence aux coûts d'acquisition/de revient; chez Böckli également référence à l'incertitude et au fait que la comparaison avec des apports en nature n'est pas pertinente); Gutsche, veb.ch Praxiskommentar (veb), art. 959a, N 103 (uniquement référence générale au principe de prudence). Autre avis: Hürliemann, D., Teitler-Feinberg E., Aktivierung von Verlustvorträgen unter OR, in: Expert Focus 8/2019, p. 546 ss. **17)** RPC 2/18 ou IAS 27.9s. **18)** Art. 963 b, al. 3, CO. **19)** Art. 960 à 960 e CO. **20)** Le seul fait qu'il n'existe pas d'obstacle explicite comme un impératif de coût d'acquisition/de revient ne signifie pas en soi que l'on peut comptabiliser des actifs sans coût d'acquisition/de revient. **21)** Art. 962 a CO. **22)** RPC 11/22 ou IAS 12.27 ss. **23)** RPC CC/26. **24)** À l'instar de l'activation proprement dite, celle-ci devrait se faire par analogie avec la RPC 11 ou l'IAS 12. **25)** Cf. MSA, p. 433.