



Nouveau droit comptable – questions choisies et exemples pratiques sous l’angle de leurs conséquences fiscales

18 novembre 2014



CHAMBRE FIDUCIAIRE
Experts-comptables · Experts fiscaux
ORDRE VAUDOIS

An independent member of Baker Tilly International

Nouveau droit comptable - Agenda



1. Aperçu théorique du point de vue comptable (D. Spiess)
2. Aperçu théorique du point de vue fiscal (J.P. Bindschedler)
3. Casus 1 – Evaluation individuelle (J.P. Bindschedler)
4. Casus 2 – Comptes en monnaie étrangère (J.P. Bindschedler)
5. Casus 3 – Prix courant observable (D. Spiess)
6. Casus 4 – Réserve pour actions propres (J.P. Bindschedler)
7. Casus 5 – Profession libérale (D. Spiess)
8. Questions !

2

1. Aperçu théorique du point de vue comptable

3

1.1. Généralités

- Entrée en vigueur 1^{er} janvier 2013, délai transitoire, applicable pour les exercices 2015 la première fois
- Réglementation uniforme pour toute forme juridique
 - ⚠ Sociétés de personnes et raisons individuelles
- Différenciation en fonction de la taille + importance économique, et non de la forme juridique
- Une transparence accrue
- Sources

4

1.2. Obligation de tenir une comptabilité



Les indépendants exerçant une profession libérale ont l'obligation de tenir une comptabilité selon art. 957ss CO si CHA > KCHF 500 (plus d'exception pour les indépendants exerçant une profession libérale et pour les professions agricoles)

- Application du principe de la délimitation périodique (art. 958b al. 1 CO)
- Art. 960c al. 1 CO : "... *les prestations de services non facturées* sont *comptabilisés à la valeur vénale diminuée* des coûts résiduels prévisibles à la date du bilan si cette valeur est inférieure au coût d'acquisition ou au coût de revient."

- Les professions libérales et agricoles ne pourront plus se contenter d'un carnet du lait si CHA > KCHF 500
- Augmentation de la base imposable lors de la 1ère application et problème de la progressivité de l'impôt ?

5

1.2. Obligation de tenir une comptabilité (suite)



Entreprises soumises aux art. 957 ss CO

	De CHF 0 à CHF 100'000	De CHF 100'000 à CHF 500'000	Au-delà de CHF 500'000
Sociétés de capitaux	Compta selon l'encaissement (art. 958b, al. 2 CO)	Compta ordinaire (art. 957, al. 1 ch 2 CO)	Compta ordinaire (art. 957, al. 1 ch. 2 CO)
Raisons individuelles et sociétés de personnes	Compta selon l'encaissement (art. 957, al. 2 ch. 1 CO)	Compta selon l'encaissement (art. 957, al. 2 ch. 1 CO)	Compta ordinaire (art. 957, al. 1 ch. 1 CO)
Associations inscrites au RC (activité commerciale)	Compta selon l'encaissement (art. 958b, al. 2 CO).	Compta ordinaire (art. 957, al. 1 ch. 2 CO)	Compta ordinaire (art. 957, al. 1 ch. 2 CO)
Associations pas tenues de s'inscrire au RC / Fondations de famille et fondations ecclésiastiques / Fondations dispensées de révision (art. 83b, al. 2 CC)*	Compta selon l'encaissement (art. 957, al. 2, ch. 2 CO et art. 69a CC)	Compta selon l'encaissement (art. 957, al. 2, ch. 2 CO et art. 69a CC)	Compta selon l'encaissement (art. 957, al. 2, ch. 2 CO et art. 69a CC)
Autres fondations	Compta selon l'encaissement (art. 958b, al. 2 CO)	Compta ordinaire (art. 957, al. 1 ch. 2 CO)	Compta ordinaire (art. 957, al. 1 ch. 2 CO)

Prof. P.M. Glauser, séminaire D-DAF / OREF du 12 septembre 2013

* Bilan inférieur à CHF 200'000, pas de collecte publique ni de dons, puis révision non nécessaire pour évaluer la situation financière

6

1.3. Nouveautés



- Actions propres en diminution des fonds propres
- Comptes en anglais
- Comptes en monnaie étrangère
- Fin de l'activation des frais de 1^{er} établ. + frais d'organisation > 01.01.2015
- Application de la délimitation périodique
 - Exception pour les toutes petites structures (personnes morales) avec un chiffre d'affaires < CHF 100'000

7

1.4. Délimitation périodique – exception pour les PM



Les personnes morales réalisant des ventes nettes inférieures à KCHF 100 (vente de biens, prestations de services, revenus financiers) → pas d'obligation d'appliquer le principe de délimitation périodique (art. 958b al. 2 CO)

- Selon CSI, les produits nets des ventes ou les produits financiers de l'année sous revue sont déterminants pour le principe de délimitation périodique.
- Non application du principe de délimitation périodique peut influencer la base imposable. Quid de la permanence de la présentation ?

8

1.5. Evaluation individuelle



Art. 960 al. 1 CO : “En règle générale, les éléments de l’actif et les dettes sont évalués individuellement s’ils sont importants et qu’en raison de leur similitude, ils ne sont habituellement pas regroupés.”

- **Selon la Chambre Fiduciaire** : dérogation exceptionnelle à l’évaluation individuelle possible si habituellement, en raison de la similitude des actifs ou des dettes, un regroupement entre en ligne de compte.
Figurer dans le même poste du bilan n'est pas la preuve d'une similitude!

Exemples d’évaluations groupées possibles :

- » **Immeubles** avec similitudes par rapport à leur situation, leur équipement, leurs volumes bâtis et leur destination
- » **Participations** : Filiale F1 livre à filiale F2. F1 réalise une perte résultant des prix de transfert et F2 est bénéficiaire

9

1.6. Annexe



➤ Annexe (nouveauautés)

- Raison de commerce, forme juridique, siège
- Principes comptables appliqués
- Explications s/ certains postes du bilan et compte de résultat
- Evénements survenus après la date du bilan (positifs et négatifs)
- Éléments e.o. / uniques ou hors période
- Stock options, attrib. d’actions
- Nombre d’employés
- Engagements conditionnels (+ brève description)
- Contrats de bail à long terme

➤ Grandes sociétés (> 20 / 40 / 250)

- Tableau de flux de trésorerie
- Échéances des dettes à l.t.
- Honoraires versés à l’organe de révision

10

1.7. Rapport annuel



- Rapport annuel (art. 961c CO) à part
 - o Évaluation des risques
 - o Emplois à plein temps
 - o L'état des commandes
 - o R & D
 - o Événements exceptionnels
 - o Perspectives de l'entreprise
- Le rapport annuel ne doit pas être en contradiction avec les comptes annuels

11

1.8. Présentation «fidèle» des états financiers



Le nouveau droit comptable prescrit l'établissement d'états financiers sur la base d'une norme comptable reconnue (= présentation fidèle / true and fair view) en plus des comptes annuels («dual reporting») dans les cas suivants (art. 962 al. 1 CO) :

- Sociétés cotées en bourse
- Sociétés coopérative si au moins 2000 membres
- Fondations si soumises au contrôle ordinaire

→ Influence du « dual reporting » pour l'imposition (mise en exergue des réserves latentes)? Limité souvent en pratique car obligation de dresser des états financiers selon norme comptable reconnue s'éteint si entreprise présente des comptes consolidés selon une norme reconnue (art. 962 al. 3 CO)

12

1.9. Dispositions transitoires



- Lors application 1^{ère} fois, quid de l'exercice précédent ?
- Quid pour 2014 ?
- Un mélange entre ancien et nouveau droit est-il possible ?
Exemples 1. suppression de l'évaluation des risques pour une PME ?
 2. ajout d'un tableau de flux de fonds, sans rien de plus ?
- Première comptabilisation des travaux en cours
 → y aura-t-il des solutions ?

13

1.10. Allègements



- Comptabilités «cash basis» pour structures jusqu'à CHF 100'000 de chiffre d'affaires
- Comptabilités «cash basis» pour associations et fondations non inscrites au RC
- Valeurs incendies dans l'annexe : c'est fini
- Évaluation des risques : à présenter à l'annexe pour grandes sociétés seulement > rapport annuel
- Annexe requise uniquement pour les personnes morales (y c. associations devant être inscrites au RC)
- Prix courant observable

14

2. Aperçu théorique du point de vue fiscal

15

2.1 Modification des dispositions du droit fiscal

Les dispositions du droit fiscal ayant été modifiées: mode de tenue et conservation des bilans, comptes de résultats ou de l'état des actifs et passifs, des recettes et dépenses (« carnet du lait ») remis avec la DI

- *Art 126, al. 3, 2eme phrase LIFD: „...Le mode de tenue et de conservation de ces documents est régi par le code des obligations (art. 957, 957a, 958 et 958a à 958f CO*
- *Art. 42, al. 3, 2eme phrase LHID: „...Le mode de tenue et de conservation de ces documents est régi par le code des obligations (art. 957, 957a, 958 et 958a à 958f CO*

Selon CSI:

- Plus d'obligation de conservation générale de la correspondance (art. 958f CO)
- Obligation de conserver les pièces de la correspondance constituant tout ou partie des pièces comptables selon art. 957a al. 3 CO

16

2.2 Relation droit fiscal et droit comptable



Relation entre droit fiscal et nouveau droit comptable

Selon art. 125 al. 2 LIFD et art. 42 LHID, les personnes physiques avec revenu d'une **activité lucrative indépendante** et **personnes morales** doivent **joindre à leur déclaration les comptes annuels signés (bilan, compte de résultat)** de la période fiscale ou en l'absence d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et passifs, un relevé des recettes et des dépenses et apports privés.

- Art 42 LHID renvoie expressément au code des obligations (CO art. 957, 957a, 958 et 958a à 958f CO 957) / idem art. 126 al. 3 LIFD
- GE – art 29 al. 2 LPFisc: comptes annuels signés incluent les annexes
- VD – art. 175 al. 2 LI: comptes annuels signés incluent les annexes

Selon CSI, tableau des flux de trésorerie et annexe doivent être remis avec DI (partie intégrante des comptes annuels)

17

2.3 Principe de détermination

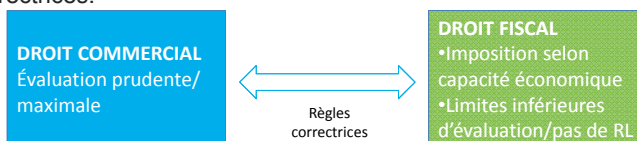


Maintien du principe de détermination

Selon message du CF du 21.12.2007, p. 1444 ch. 1.3.5.6: le nouveau droit comptable renonce à inverser le principe d'autorités du bilan afin de garantir la neutralité fiscale du nouveau régime.

Art. 58 al. 1 LIFD : le bénéfice du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial est la base pour l'impôt sur le bénéfice.

- Une charge ne peut être déduite que si elle est comptabilisée
- Normes comptables sont contraignantes pour le droit fiscal mais règles correctrices:



18

2.3 Principe de détermination



Règles correctrices du droit fiscal:

- Art. 58 al. 1 LIFD: charges non justifiées par l'usage commercial ne sont pas déductibles fiscalement et produits non comptabilisés dans le compte de résultats sont ajoutés au bénéfice imposable
- Art. 63 al. 2 LIFD: les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable
- Art. 62 al. 4 LIFD: les corrections de valeur et les amortissements effectués sur le coût d'investissement des participations (selon art. 70 al. 4 let. b) sont ajoutés au bénéfice imposable si plus justifiés

19

2.4 Principe de prudence et RL



Ancien droit	Nouveau droit
• <u>Art. 662 a al. 1 CO:</u> <i>"Les comptes annuels sont dressés ...de manière à donner un aperçu aussi sûr que possible du patrimoine et des résultats de la société"</i>	• <u>Article 958 al 1 CO:</u> <i>"Les comptes doivent présenter la situation économique de l'entreprise de façon qu'un tiers puisse s'en faire une opinion fondée."</i>
• <u>Art. 662 a al. 2 CO:</u> <i>"L'établissement régulier des comptes est régi en particulier par les principes suivants: ... 3. la prudence; ..."</i>	• <u>Article 958c al. 1 CO:</u> <i>"L'établissement régulier des comptes est régi en particulier par les principes suivants: ... 5. la prudence; ..."</i>

20

2.4 Introduction – principe de prudence et RL



Ancien droit	Nouveau droit
	Article 960 al. 2 CO : <i>"L'évaluation doit être prudente, mais ne doit pas empêcher une appréciation fiable de la situation économique de l'entreprise."</i>

21

2.4 Introduction – principe de prudence et RL



Ancien droit	Nouveau droit
Art. 669 al. 2 et 3 CO: <i>"Le conseil d'administration peut à des fins de remplacement procéder à des amortissements, à des corrections de valeur et à la constitution de provisions pour risques et charges supplémentaires; il peut également renoncer à dissoudre des provisions pour risques et charges devenues superflues."</i> <i>Des réserves latentes supplémentaires sont admissibles dans la mesure où elles sont justifiées pour assurer d'une manière durable la prospérité de l'entreprise ou la répartition d'un dividende aussi constant que possible compte tenu des intérêts des actionnaires"</i>	- Article 960a al. 4 CO: <i>"Des amortissements et corrections de valeur supplémentaires peuvent être opérées à des fins de remplacement et pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme. L'entreprise peut, pour les mêmes motifs, renoncer à dissoudre des amortissements ou des corrections de valeur qui ne sont plus justifiés."</i> - Article 960e al. 4 CO: <i>"Les provisions qui ne se justifient plus ne doivent pas obligatoirement être dissoutes."</i>

22

2.5 Evaluation individuelle



- **Selon CSI** : les participations et les immeubles doivent dorénavant être évalués séparément

- Evaluation individuelle → potentielle diminution de la valeur comptable des actifs, du profit imposable et augmentation des réserves latentes forcées sur les participations et les immeubles
- Attention si amortissement sur les participations ne vient pas en déduction d'un revenu imposable mais en déduction du rendement net des participations pouvant bénéficier de la réduction pour participations (art. 69 et 70 LIFD) → amortissement pas « déduit » fiscalement et extourne imposable (voir exemple)
- Impact significatif lors de la première application du nouveau droit comptable (exercice 2015) ?

23



3. Casus 1- évaluation individuelle

24

3.1 Données casus 1



La Société Holding SA détient les participations suivantes:

	Prix d'achat	Valeur vénale 2015	Val. comptable Ancien droit 2015	Val. comptable Nouveau droit 2015
Participation A	600	1,500	600	600
Participation B	400	400	400	400
Participation C	700	200	700	200
Total	1,700	2,100	1,700	1,200

- 2015 : Holding SA reçoit un dividende de la participation A de 500
- 2017 : Valeur vénale de la participation C est de 400. Pas de changement de la valeur vénale des autres participations.

Question: conséquences fiscales ?

25

3.1 Réponse casus 1



2015

Dividende A	500
Amortissement Participation C	-500
Bénéfice imposable	<u>0</u>

2017

Dividende	0
Extourne amort. Participation C	200
Bénéfice imposable	<u>200</u>

- 2015 : L'amortissement de la participation C vient en déduction du dividende qui pouvait bénéficier de la réduction pour participations (réduction de l'impôt proportionnellement au dividende net vs bénéfice net imposable)
→ pas de déduction de l'amortissement contre un revenu imposable !
- 2017 : Amortissements plus justifiés sont ajoutés au bénéfice imposable (art. 62 al. 4 LIFD)

➤ amortissement pas déduit contre revenu imposable mais extourne imposable en 2017!

26

3. Casus 2 – comptes en monnaie étrangère

27

3.1 Données de base

CHF / EUR cours moyen de la période:	1.22						
CHF / EUR cours de clôture:	1.2						
ACTIFS	EUR	@	CHF	PASSIFS	EUR	@	CHF
Banque en EUR	20'000	1.15	23'000	Dettes en EUR résultant de l'achat de biens (cours au moment de la transaction: 1.15)	40'000	1.15	46'000
Créances résultant des ventes en EUR (cours au moment de la transaction: 1.15)	30'000	1.15	34'500				
Stocks (taux historique: 1.1)	40'000	1.1	44'000				
Prêt à long terme en EUR (taux historique: 1.1)	100'000	1.1	110'000	Dettes à long terme en EUR (taux historique: 1.1)	170'000	1.1	187'000
Participation (taux historique: 1.1)	200'000	1.1	220'000				
				Capital-actions (taux historique: 1.1)	100'000	1.1	110'000
				Réserve (taux historique: 1.038)	50'000	1.038	51'900
				Bénéfice (avant gain et perte de change)	30'000	1.22	36'600
TOTAL ACTIF	390'000		431'500	TOTAL PASSIF	390'000		431'500

- Tous les actifs et passifs sont en EUR
- Participation dans une société française
- La monnaie pour les prix de vente des biens: EUR

Le bénéfice de EUR 30'000 est avant la comptabilisation des différences de cours issues de l'évaluation de transactions en monnaie étrangère

28

3.2 Question 1



Dans quelle monnaie la comptabilité peut être tenue?

Art. 957a al. 4 CO: “*la comptabilité est tenue dans la monnaie nationale ou dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise.*”

- Monnaie la plus importante pour l'activité de l'entreprise = monnaie fonctionnelle = monnaie de l'environnement économique principal et monnaie des principaux flux de trésorerie
 - Monnaie utilisées pour les prix de vente
 - Monnaie du pays dont les forces concurrentielles et réglementation déterminent le plus le prix de vente
 - Monnaie qui influence le plus le coût de la MO, des matériaux et autre coûts relatifs à la fourniture de biens et services
 - Autres facteurs: monnaie du financement, monnaie des moyens thésaurisés

→ Les comptes peuvent être établis en CHF ou EUR

29

3.3 Question 2



Dans quelle monnaie doivent être établis les comptes?

Art. 958d al. 3 CO: “*Les comptes sont établis dans la monnaie nationale ou dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise. S'ils ne sont pas établis dans la monnaie nationale, les contre-valeurs en monnaie nationale doivent aussi être indiquées. Les cours de conversion utilisés sont mentionnés et éventuellement commentés dans l'annexe.*”

Selon Q&A de la CF, si les comptes sont présentés en monnaie étrangère, toutes les dispositions du CO relatives à la présentation des comptes (p. ex. le principe d'imparité, le principe du coût d'acquisition) doivent être appliquées à cette monnaie étrangère (i.e. coûts historiques, valeurs d'acquisition etc...ne sont plus disponibles qu'en monnaie étrangère)

L'indication des valeurs en CHF = fonction d'orientation !

30

3.4 Question 3 (1)



Quelle est la différence de cours si la comptabilité est tenue dans la monnaie nationale (i.e. CHF) ?

ACTIFS	EUR	@	CHF	PASSIFS	EUR	@	CHF	
Banque en EUR	20'000	1.2	24'000	Dettes en EUR résultant de l'achat de biens (cours au moment de la transaction: 1.15)	40'000	1.2	48'000	
Créances résultant des ventes en EUR (cours au moment de la transaction: 1.15)	30'000	1.2	36'000					
Stocks (taux historique: 1.1)	40'000	1.1	44'000	Dettes à long terme en EUR (taux historique: 1.1)	170'000	1.2	204'000	
Prêt à long terme en EUR (taux historique: 1.1)	100'000	1.1	110'000	Capital-actions (taux historique: 1.1)	100'000	1.1	110'000	182'000
Participation (taux historique: 1.1)	200'000	1.1	220'000	Réserve (taux historique: 1.038)	50'000	1.038	51'900	
				Bénéfice avant perte de change	30'000	1.22	36'600	
				Perte de change			-16'500	
TOTAL ACTIF	390'000		434'000	TOTAL PASSIF	390'000		434'000	

31

3.4 Question 3 (2)



Comptabilité tenue dans la monnaie nationale (CHF):

- **Liquidités et autres avoirs et engagements à court terme** sont évalués au cours de change de clôture (1.20). Les différences de change sont considérées comme réalisées
- **Stocks:** les coûts d'acquisition ne doivent pas être réévalué par l'utilisation de cours de clôture plus élevé (exception: stocks ayant un prix courant observable)
- **Avoirs et dettes à long terme:** principe de la valeur la plus basse. Pertes de change non encore réalisées comptabilisées avec effet sur le résultat et bénéfices non réalisés pas comptabilisés dans le résultat

Perte de change dans le compte de résultat:	
Gain de change sur Banque	1'000
Gain de change non réalisé sur créances résultant des ventes en EUR	1'500
Perte de change non réalisé sur dettes résultant de l'achat de bien	-2'000
Perte de change non réalisée sur dettes à long terme en EUR	-17'000
	-16'500

Gain de change non réalisé / coût historique - pas de comptabilisation dans le compte de résultat:	
Gain de change non réalisé sur prêt à long terme en EUR	10'000
Non réévaluation des stocks par l'utilisation de cours de clôture plus élevé (max. coût d'acquisition)	4'000
Non réévaluation de la participation par l'utilisation de cours de clôture plus élevé (max. coût d'acquisition)	20'000
	34'000

32

3.5 Question 4 (1)



Etablir les comptes en CHF si la comptabilité est en EUR (i.e. conversion des comptes en CHF)?

A. Conversion au cours de clôture, capitaux propres au cours historique (méthode 1)

ACTIFS	EUR	@	CHF	PASSIFS	EUR	@	CHF
Banque en EUR	20'000	1.2	24'000	Dettes en EUR résultant de l'achat de bien (cours au moment de la transaction: 1.15)	40'000	1.2	48'000
Créances résultant des ventes en EUR (cours au moment de la transaction: 1.15)	30'000	1.2	36'000				
Stocks (taux historique: 1.1)	40'000	1.2	48'000	Dettes à long terme en EUR (taux historique: 1.1)	170'000	1.2	204'000
Prêt à long terme en EUR (taux historique: 1.1)	100'000	1.2	120'000	Capital-actions (taux historique: 1.1)	100'000	1.1	110'000
Participation (taux historique: 1.1)	200'000	1.2	240'000	Réserve	50'000	1.038	51'900
				Réserves libre de bénéfices - Différence de conversion			17'500
				Bénéfice	30'000	1.22	36'600
TOTAL ACTIF	390'000		468'000	TOTAL PASSIF	390'000		468'000

33

3.5 Question 4 (2)



Comptabilité en EUR

- **Postes du bilan** convertis au cours de clôture
- **Postes du compte de résultat et tableau de flux de trésorerie** convertis au cours moyen
- **Différence de conversion** attribué aux réserves libres de bénéfice
- **Question:** principe d'imparité?
- **Annexe:** cours de conversion utilisés pour les valeurs en monnaie nationale doivent être mentionnées et commentées dans l'annexe (art. 958d al. 3 CO) et information sur la méthode de conversion
- Valeurs de l'**annexe** ayant un rapport direct avec un poste des comptes annuels convertis au même cours que le poste correspondant

	CHF
Fonds propres si comptabilité tenue en monnaie nationale	182'000
Gain de change non réalisé sur prêt à long terme en EUR	10'000
Non réévaluation des stocks par l'utilisation de cours de clôture plus élevé (max. coût d'acquisition)	4'000
Non réévaluation de la participation par l'utilisation de cours de clôture plus élevé (max. coût d'acquisition)	20'000
Fonds propres si comptabilité tenue en EUR	216'000

34

3.5 Question 4 (3)



Etablir les comptes en CHF si la comptabilité est en EUR?

B. Conversion au cours de clôture, capitaux propres évalués dans le bilan en monnaie étrangère (méthode 2)

	EUR	@	CHF		EUR	@	CHF
Banque en EUR	20'000	1.2	24'000	Dettes en EUR résultant de l'achat de bien (cours au moment de la transaction: 1.15)	40'000	1.2	48'000
Créances résultant des ventes en EUR (cours au moment de la transaction: 1.15)	30'000	1.2	36'000				
Stocks (taux historique: 1.1)	40'000	1.2	48'000	Dettes à long terme en EUR (taux historique: 1.1)	170'000	1.2	204'000
				Provision sur gain de change non réalisé sur FP en CHF	15'083	1.2	18'100
Prêt à long terme en EUR (taux historique: 1.1)	100'000	1.2	120'000	Capital-actions (taux historique: 1.1)	91'667	1.2	110'000
Participation (taux historique: 1.1)	200'000	1.2	240'000	Réserve	43'250	1.2	51'900
				Bénéfice	30'000	1.22	36'600
				Différence entre le cours moyen et cours de clôture pour résultat comptabilisée dans le compte de résultat			-600
TOTAL ACTIF	390'000		468'000	TOTAL PASSIF	390'000		468'000

35

3.5 Question 4 (4)



- **Capitaux propres** sont libellés en CHF et évalués au cours de clôture dans le bilan en monnaie étrangère : pertes non réalisées comptabilisées dans le compte de résultat et bénéfices non réalisés inscrits au bilan comme compte de régularisation (principe d'imparité) convertis au cours de clôture
 - **Autres postes du bilan** convertis au cours de clôture
 - **Si cours moyen pour le compte de résultat** → différence avec le cours de clôture consignée dans le compte de résultat de bénéfice
- **Pas de différences de conversion supplémentaire dans les comptes en CHF**
- **Les capitaux propres en monnaie fonctionnelle et en CHF évoluent de façon parallèle**

36

3.6 Question 5



Impact fiscal ?

Selon l'analyse de la CSI suite à l'arrêt du TF du 1^{er} octobre 2009 (2C_897/2008) :

- Les écarts de conversion n'ont pas d'incidence sur le résultat imposable. Si la conversion est effectuée selon un autre méthode que la méthode du cours de clôture, les comptes annuels tenus en monnaie fonctionnelle et convertis selon la méthode du cours de clôture seront fiscalement déterminant
 - validité dans le cadre du nouveau droit comptable: CSI=la pratique fiscale est inchangée!
 - Déduction d'un point de vue fiscal de la perte non réalisée en relation avec l'évaluation des capitaux propres libellés en CHF si compta en monnaie étrangère (méthode 2 de conversion)?
- La réduction pour participation est calculée sur la base des résultats en monnaie étrangère

37

3.7 Question 6



Quelle monnaie est pertinente pour l'évaluation des questions relevant du droit des sociétés?

- La monnaie nationale reste pertinente pour l'évaluation des questions relevant du droit des sociétés
- **Dividende:** le libellé en CHF reste déterminant pour une distribution maximale mais l'emploi du bénéfice en CHF ne doit **pas dépasser les éléments des capitaux propres en monnaie fonctionnelle susceptible d'être distribués.**
- **Perte de capital et surendettement:** art 725 doit être **observé tant en francs suisses qu'en monnaie fonctionnelle**

38

5. Casus 3 – Prix courant observable

39

Casus 3 – Prix courant observable

- Définition : Art. 960b CO : Actifs ayant un prix courant observable

*“Lors des évaluations subséquentes, les actifs cotés en bourse ou ayant un **autre prix courant observable sur un marché actif** peuvent être évalués au cours du jour ou au prix courant à la date du bilan, même si ce cours est supérieur à la valeur nominale ou au coût d’acquisition. L’entreprise qui fait usage de ce droit évalue **tous les actifs du même poste du bilan** qui sont liés à un prix courant observable au cours du jour ou au prix courant à la date du bilan. **Elle indique ce choix dans l’annexe**. La valeur totale des actifs ayant un prix courant observable fait apparaître séparément la valeur des titres et celles des autres actifs”.*

40

Casus 3 – Prix courant observable



- Manuel Suisse d'Audit 2014 (d)
 - Exigences élevées vis-à-vis de ce marché actif
 - Attributs :
 - ✓ *Grand nombre de transactions*
 - ✓ *Produits homogènes*
 - ✓ *Pratiquement pas de barrières d'entrée ou de sortie*
 - ✓ *Informations complètes, notamment prix visibles*
 - ✓ *Faibles coûts de transaction*
 - ✓ *Principe de maximisation du profit*
- Notion de réalisation d'un prix. Application restrictive.
- Papiers-valeurs, dérivés, matières premières
- Actifs immobilisés ? Des immeubles ?

41

Casus 3 – Prix courant observable



Exemple :

- Une société industrielle achète régulièrement un métal pour ses produits finis
- Catégorie des stocks de marchandises
- Cuivre ?
- Caoutchouc (spécial) ?
- Indiquer le choix dans l'annexe + position séparée dans bilan
- Réserve de fluctuations (correction de valeur)

42

6. Casus 4 – Réserve pour actions propres

43

6.1 Données – casus 4.1

La société M SA détient 3% de ses propres parts inscrites pour KCHF 30 dans le bilan au 31.12.2015 et au 31.12.2014, celles-ci ont été acquises pour KCHF 40 en 2013.

Fonds propres au 31.12.2013 avant la constitution de la réserve pour actions propres			
Capital-actions	600'000		
Réserves légales			
Réserve générale	300'000		
Bénéfice résultant du bilan	50'000		
TOTAL FONDS PROPRES	950'000		

M SA a réalisé un résultat de 0 en 2013, 2014 et 2015

44

6.2 Question 1 – comptabilisation (1)



Question: comment les actions propres sont comptabilisées au 31.12.2014 (ancien droit comptable) et au 31.12.2015 (nouveau droit comptable)?

Selon art. 959a, al. 2, ch. 3, let. e, CO, les propres parts de capitaux doivent être mentionnées en diminution des capitaux propres. *Plus d'exigence de former une réserve séparée pour les actions propres* (art. 659a al. 2 CO) pour les *propres parts de capital détenues directement*

Solution 1:

Ancien droit 31.12.2014		Nouveau droit 31.12.2015	
Capital-actions	600'000	Capital-actions	600'000
Réserves légales			
Réserve générale	300'000	Réserve légale issue du bénéfice	300'000
Réserve pour actions propres	40'000		
Bénéfice résultant du bilan	10'000	Réserves facultatives issues du bénéfice	60'000
		Propres parts du capital en diminution des capitaux propres	-40'000
TOTAL FONDS PROPRES	950'000	TOTAL FONDS PROPRES	920'000

- Les propres actions sont réévaluées à leur coût d'acquisition dans le compte de résultat: augmentation des réserves issues du bénéfice de CHF 10'000
- Dissolution de la réserve pour actions propres : augmentation des réserves facultatives issues du bénéfice de CHF 20'000

45

6.2 Question 1 - comptabilisation (2)



Question: comment les actions propres sont comptabilisées au 31.12.2014 (ancien droit comptable) et au 31.12.2015 (nouveau droit comptable)?

Solution 2:

Ancien droit 31.12.2014		Nouveau droit 31.12.2015	
Capital-actions	600'000	Capital-actions	600'000
Réserves légales			
Réserve générale	300'000	Réserve légale issue du bénéfice	300'000
Réserve pour actions propres	40'000		
Bénéfice résultant du bilan	10'000	Réserves facultatives issues du bénéfice	50'000
		Propres parts du capital en diminution des capitaux propres	-30'000
TOTAL FONDS PROPRES	950'000	TOTAL FONDS PROPRES	920'000

- Transfert des actions dans les fonds propres à la valeur inscrite dans les comptes (pas de revalorisation préalable)
- Dissolution de la réserve pour actions propres : augmentation des réserves facultatives issues du bénéfice de CHF 20'000
- Selon Q&A de la CF, solution autorisée (application prospective du nouveau droit comptable) mais *contraire au système* (diminution des capitaux propres ne reflète plus le reflux d'argent aux actionnaires («réduction du capital-actions »))

46

6.3 Question 2 – impact fiscal



Question:

Quelle est l'assiette imposable pour l'impôt sur le capital au 31.12.2014 (ancien droit comptable) et au 31.12.2015 (nouveau droit comptable)? Quel est l'impact au niveau de l'impôt sur le bénéfice?

- Selon CSI, uniquement une modification de la présentation des comptes qui n'a pas d'effet sur la pratique fiscale
- **Impôt sur le capital:**
Art. 29 al. 2 lit a LHID: « *Le capital propre imposable comprend pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen des bénéfices imposés* »

→ diminution de l'assiette imposable pour l'impôt cantonal sur le capital au 31.12.2015 (KCHF 920) au lieu de KCHF 950 au 31.12.2014
- **Impôt sur le bénéfice:** solution 1, gain comptabilisé dans le résultat mais pas d'augmentation des fonds propres → imposable ?

47

6.4 Données casus 4.2



En janvier 2015, A SA acquiert 3% de ses propres parts pour KCHF 30 et sa société fille détenue à 100% acquiert 1% pour KCHF 10.

En 2016, A SA génère des pertes et la valeur vénale des actions est diminuée de moitié.

En 2017, A SA vend ses propres parts pour KCHF 15.

Fonds propres au 31.12.2015 avant comptabilisation des actions propres			
Capital-actions	600'000		
Réserve légale issue du bénéfice	300'000		
Réserves facultatives issues du bénéfice	50'000		
TOTAL FONDS PROPRES	950'000		

48

6.5 Question 3



Question: comment les actions propres sont comptabilisées au 31.12.2015 ?

Capital-actions	600'000
Réserve légale issue du bénéfice	300'000
Réserve pour actions propres	10'000
Réserves facultatives issues du bénéfice	40'000
Propres parts du capital, en diminution des capitaux propres	-30'000
TOTAL FONDS PROPRES	920'000

- Selon art. 959a, al. 2, ch. 3, let. e, CO, les propres parts de capitaux doivent être mentionnées en diminution des capitaux propres
- *Si propres parts de capital détenues indirectement via des filiales du groupe, constitution d'une réserve pour actions propres dans la société qui détient la participation majoritaire dans ces filiales (art. 659b, al. 3 CO) avec contre-écriture dans les réserves facultatives issues du bénéfice*

49

6.6 Question 4



Question: comment les actions propres sont comptabilisées au 31.12.2016 (valeur vénale des actions est diminuée de moitié) ?

Capital-actions	600'000
Réserve légale issue du bénéfice	300'000
Réserve pour actions propres	10'000
Réserves facultatives issues du bénéfice	40'000
Propres parts du capital, en diminution des capitaux propres	-30'000
TOTAL FONDS PROPRES	920'000

- Pas d'adaptation de valeur suite à la première saisie (évaluation subséquente) même si le prix courant des parts du capital change

50

6.7 Question 5 (1)



Question:

**Comment comptabilise-t-on la vente des propres parts en 2017 ? (en 2017, A SA vend pour KCHF 15 ses propres parts acquises pour KCHF 30, donc perte de KCHF 15 par rapport au coût d'acquisition)
Quel impact sur le bénéfice imposable?**

Comptabilisation – méthode 1 (comptabilisation sans effet sur le résultat)

Débiter les réserves facultatives issues du bénéfice

Capital-actions	600'000
Réserve légale issue du bénéfice	300'000
Réserve pour actions propres	10'000
Réserves facultatives issues du bénéfice	25'000
TOTAL FONDS PROPRES	935'000

51

6.7 Question 5 (2)



Question:

**Comment comptabilise-t-on la vente des propres parts en 2017 ? (en 2017, A SA vend pour KCHF 15 ses propres parts acquises pour KCHF 30, donc perte de KCHF 15 par rapport au coût d'acquisition)
Quel impact sur le bénéfice imposable?**

Comptabilisation – méthode 2 (comptabilisation avec effet sur le résultat)

Capital-actions	600'000
Réserve légale issue du bénéfice	300'000
Réserve pour actions propres	10'000
Réserves facultatives issues du bénéfice	40'000
Résultat	-15'000
TOTAL FONDS PROPRES	935'000

52

6.7 Question 5 (3)



Question:

**Comment comptabilise-t-on la vente des propres parts en 2017 ? (en 2017, A SA vend pour KCHF 15 ses propres parts acquises pour KCHF 30, donc perte de KCHF 15 par rapport au coût d'acquisition)
Quel impact sur le bénéfice imposable?**

Impact sur le bénéfice imposable:

- Selon CSI, les pertes sur les propres parts du capital, pour autant qu'elles aient été comptabilisées en droit commercial, continuent d'être considérées fiscalement comme une charge justifiée par l'usage commercial

53



7. Casus 5 – Profession libérale

54

Casus 5 – Profession libérale



- Problématique des travaux en cours (et débiteurs)
- Art. 960c al. 1 CO : «... **prestations de service non facturées sont comptabilisées...**»
- Nécessité de les enregistrer dès 01.01.2015
- Arrêt du TF du 22.05.2013
- Comptabilisation au coût d'acquisition / estimations
- Tiers sur le stock ? (risque de non-vente)
- Impact fiscal
- Discussions en cours entre les ordres des avocats (pour les avocats, puis ...) et les administrations fiscales GE et VD

55

Casus 5 – Exemple



Exemple :

- Un médecin avec un c.a. de CHF 2 mio par an
- Mécanisme : année (n): intégration t.e.c. et déb. pour CHF 400'000
 - + provision pour bonus (n)
 - + virement dans caisse de pension (réserve de contribution d'employeur) (n)
 - + provision pour vacances non prises (n)
- Année n + 1 :
 - Paiement du bonus
 - Rachat d'années de prévoyance à titre privée

56



Merci de votre attention!

Des questions ?

57



Associé, Président du conseil d'administration chez Baker Tilly Spiess SA
MSc HEC, Expert-comptable diplômé
dominik.spiess@bakertillyspiess.ch



Associé, responsable du département fiscal chez Baker Tilly Spiess SA
MSc HEC, Expert-comptable diplômé, Expert fiscal diplômé, US CPA
j.p.bindschedler@bakertillyspiess.ch

**Baker Tilly Spiess SA
Genève**

Rue du 31-Décembre 47
1207 Genève
T +41 22 718 41 41
F +41 22 718 41 40
mail@bakertillyspiess.ch
www.bakertillyspiess.ch

**Baker Tilly Spiess SA
Lausanne**

Rue Mauborget 12
1005 Lausanne
T +41 21 323 16 60
F +41 21 323 16 10
mail@bakertillyspiess.ch
www.bakertillyspiess.ch