LE MYTHE DU PRINCIPE FISCAL DE PÉRIODICITÉ EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE

PAR PIERRE-MARIE GLAUSER

Une récente décision du Tribunal fédéral [1] en lien avec la prise en compte des intérêts moratoires en cas de rappel d'impôt a suscité l'attention des fiscalistes. L'affaire concerne un indépendant ayant subi une procédure en rappel d'impôt portant sur un revenu d'activité lucrative non déclaré durant plusieurs années. Les reprises fiscales en matière d'impôt sur le revenu étaient accompagnées d'amendes et d'intérêts moratoires. Le TF fut notamment appelé à trancher dans quelle période fiscale ces intérêts liés à la dette fiscale devaient être déduits : celle de l'échéance des intérêts (le moment où l'administration a notifié la facture) ou rétroactivement dans les années concernées par les reprises [2]. Quoi que se limitant à l'examen de l'arbitraire, mais après une analyse juridique détaillée, le TF a tranché pour la seconde solution. Cette position ne susciterait pas de commentaire particulier s'il s'agissait d'un contribuable privé. D'ailleurs, notre Haute Cour fonde en partie sa décision sur la doctrine en lien avec la déduction des intérêts passifs privés [3]. Le cas jugé concernait toutefois un indépendant (fortune commerciale). Notre Haute Cour justifie donc aussi sa décision sur la base du principe de l'étanchéité des exercices [4], aussi appelé principe de périodicité [5]. Si le résultat de la décision nous semble correct, l'argumentation est à notre sens problématique et confère au principe de périodicité une place qu'il n'a pas en droit fiscal suisse.

I. LE PRINCIPE DE PÉRIODICITÉ DANS LA JURISPRUDENCE DU TRIBUNAL FÉDÉRAL

Le principe de périodicité est depuis longtemps [6] évoqué par la jurisprudence du Tribunal fédéral dans des situations impliquant des violations du droit comptable et des tentatives du contribuable de différer des charges pour prolonger la possibilité de reporter des pertes [7]. Dans plusieurs autres décisions, il intervient toutefois dans un contexte dans lequel il n'était pas question de contourner les règles de report de pertes, et dans lequel les juges de Mon-Repos se sont déterminés sur la déductibilité des charges en accordant au principe de périodicité

une place essentielle. Dans un arrêt du 9 juin 2009 [8], le Tribunal fédéral a confirmé le refus de déduire une provision en 2001, au motif qu'elle aurait dû déjà être enregistrée en 2000, le risque étant déjà connu alors. Le Tribunal fédéral affine d'ailleurs sa position dans une décision du 28 juin 2011 [9], dans laquelle il accepte l'amortissement d'une créance en 2001 alors que le fisc considérait que la charge aurait dû être enregistrée antérieurement. Les juges estimèrent en effet que l'insolvabilité n'était pas clairement établie avant 2001. Cela étant, ils précisent malgré tout dans cet arrêt que « [...] *le principe de périodicité doit de manière générale être appliqué et s'opposer, du point de vue fiscal, à la comptabilisation tardive de corrections au bilan* » [10] et accordent au principe de périodicité une portée propre en droit fiscal. Cette tendance se confirme peu après dans la décision du 9 août 2011 [11], dans laquelle le Tribunal fédéral refuse à une société le droit de déduire des cotisations AVS omises l'année précédente et prélevées à l'occasion d'un contrôle l'année suivante [12].

II. CRITIQUE DE LA JURISPRUDENCE DU TRIBUNAL FÉDÉRAL EN LIEN AVEC LE PRINCIPE DE PÉRIODICITÉ

A. DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

Le bénéfice imposable des personnes morales, comme d'ailleurs le revenu des indépendants [13], est déterminé en droit fiscal suisse selon le principe de déterminance (*Massgeblichkeitsprinzip*) [14] ancré à l'art. 58 al. 1 let. a LIFD. Celui-ci prévoit que le résultat imposable correspond au bénéfice qui ressort des comptes commerciaux. Les écritures enregistrées en application des règles du droit comptable s'imposent ainsi à l'administration fiscale [15] qui ne peut s'écarter du bénéfice comptable tenu conformément au droit comptable que si une base légale de droit fiscal le prévoit [16]. De plus, si le fisc constate une violation du droit comptable dans une période de taxation encore ouverte, il doit procéder à une correction de bilan [17]. C'est d'ailleurs sur cette base que le Tribunal fédéral a jugé [18], dans le cas d'un rappel d'impôt, que le fisc devait de lui-même déduire une provision pour la charge fiscale supplémentaire dans les années sur lesquelles porte le contrôle.

Le droit comptable laisse souvent une certaine liberté d'appréciation au contribuable, notamment lorsqu'il s'agit de correctifs d'actifs et de provisions. Dans ce cas, le choix de passer ou non une écriture dépend du degré d'incertitude [19], une provision étant en principe justifiée lorsque la survenue du risque est probable selon la formule anglo-saxonne « *more likely than not* » [20]. Évidemment, si un risque n'a pas été provisionné et donne lieu ultérieurement à un paiement, celui-ci entraîne nécessairement une charge comptable à ce moment-là, laquelle est compatible avec le droit comptable [21].

D'ailleurs, même si l'on peut craindre que la jurisprudence mentionnée ci-dessus ne la remette en question [22], la pratique publiée de l'administration fédérale [23] admet le rattrapage d'amortissements non effectués en raison de la mauvaise marche des affaires.

B. ABSENCE DE PRINCIPE DE PÉRIODICITÉ EN DROIT FISCAL

Le fait que le Tribunal fédéral accorde dans certaines décisions 24 une portée propre au principe de périodicité nous paraît très contestable. Conformément au principe de déterminance, le résultat imposable correspond au bénéfice qui ressort de la comptabilité. Celle-ci connaît certes un principe de périodicité comptable qui s'impose en droit fiscal 25. Mais dans la mesure où le résultat comptable est correct, il ne saurait être question de s'en écarter sur la base d'un principe de périodicité propre à la fiscalité. Cela nécessiterait une base légale fiscale qui n'existe pas 26. Le Tribunal fédéral invoque l'art. 79 al. 1 LIFD pour justifier le principe de périodicité fiscale. Cette disposition n'a cependant rien à voir avec la détermination du bénéfice imposable, comme l'on peut s'en rendre compte en effectuant une interprétation grammaticale 27 et systématique 28, même rudimentaire, de cette norme. Elle ne remet donc pas en cause la prééminence du résultat comptable en fiscalité et ne l'emporte donc pas sur le principe de déterminance 29.

Il n'existe donc pas de principe de périodicité propre au droit fiscal. Certains des cas traités par la jurisprudence par le biais du principe de périodicité auraient pu l'être en se fondant sur le principe de déterminance et sur les corrections de bilan 30. Par contre, dans la mesure où une charge est comptabilisée dans la comptabilité commerciale conformément au droit comptable, elle doit être acceptée fiscalement, sauf à appliquer une base légale expresse de droit fiscal en lien avec la détermination du résultat, ce que l'art. 79 LIFD n'est pas.

III. CONCLUSION – LE PRINCIPE DE PÉRIODICITÉ N'A RIEN À VOIR AVEC LA DÉDUCTION DES INTÉRÊTS DE RETARD EN CAS DE REPRISES FISCALES

Déduire rétroactivement les intérêts de retard lors des années concernées par les reprises fiscales est possible dans le cadre d'un rappel d'impôt portant sur l'impôt sur le bénéfice. Dans ce cas, les taxations sont rouvertes et, en se fondant sur le principe de déterminance, l'inspecteur doit effectuer une correction de bilan et prendre en compte une charge d'intérêts qui, bien qu'elle n'ait pas été comptabilisée, s'impose en droit comptable 31.

Par contre, si la reprise fiscale porte sur d'autres impôts (impôt anticipé, TVA, droits de timbre), les taxations entrées en force en matière d'impôt sur le bénéfice ne seront pas rouvertes et la charge d'intérêts moratoires liée à la reprise n'est évidemment pas comptabilisée rétroactivement. Même si les intérêts en question se rapportent aux années passées, il ne saurait être question d'en refuser la déductibilité au moment de leur facturation (échéance) en invoquant le principe de périodicité. Nul doute en effet que la charge qui intervient au moment du paiement de ces intérêts est justifiée commercialement et s'impose en droit comptable. En raison du principe de déterminance, elle doit être déductible en droit fiscal.

PIERRE-MARIE GLAUSER

Dr iur., avocat, expert fiscal dipl., Professeur de droit fiscal UNIL (HEC)

NOTES ET RÉFÉRENCES

[1] ATF 2C_258/2017 du 2 juillet 2018.

[2] ATF 2C_258/2017 du 2 juillet 2018, cons. 6.8.

[3] ATF 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 avec une référence au commentaire de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD de Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, *in* Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Martin Zweifel/Michael Beusch, 3ème éd., Bâle 2017, *ad* art. 33 N 9.

[4] ATF 2C_258/2017 du 2 juillet 2018, cons. 6.8.1.

[5] Voir ATF 2C_87/2015 du 23 octobre 2015, cons. 8.1.2.

[6] Voir par exemple déjà un ATF du 22 septembre 1966, *in* Archives de droit fiscal 36 (1967/1968), p. 145 ss et Pierre-Marie Glauser, Apports et impôts sur le bénéfice, Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genève/Zurich/Bâle 2005 (cité : Glauser, apports), p. 127 ss.

[7] Ce cas s'est encore récemment présenté dans une décision (ATF 2C_784/2017 du 8 mars 2018) portant sur la déductibilité en 2010 de pertes reportées liées à des charges enregistrées en 2006 mais en lien avec un débiteur réactivé à cette date, alors que la créance datait de 1990 et avait été déjà amortie à l'époque. Selon les faits de la cause, il semblerait que les comptes passés n'avaient pas été tenus correctement et les écritures enregistrées de manière erronée pour prolonger la période de report de pertes.

[8] ATF 2C_895/2008 du 9 juin 2009.

[9] ATF 2C_628/2010 du 28 juin 2011 (publié aux ATF 137 II 353).

[10] ATF 2C_628/2010 du 28 juin 2011, cons. 6.4.5 ; pour une critique de cet arrêt, voir Michael Felber/René Matteotti, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2011 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, *in* Archives de droit fiscal 82 (2013/2014), Nr. 1/2, p. 34 ss.

[11] ATF 2C_429/2010 du 9 août 2011.

[12] Pour une critique de cette décision, voir Michael Felber/René Matteotti, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2011 zur Gewinnbesteuerung juristischer

Personen, Archives de droit fiscal 82 (2013/2014), Nr. 1/2, p. 39 ss. Robert Danon, *in* Commentaire Romand de l'impôt fédéral direct, Yves Noël/Florence Aubry Girardin (éds), 2ème éd., Bâle 2017, *ad* art. 62 N. 16a ss (cité : CR-Danon) et Peter Brülisauer/Marco Mühleman, *in* Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Martin Zweifel/Michael Beusch (éds), 3ème éd., Bâle 2017, *ad* art. 58 N. 164 ss se penchent aussi sur les décisions du 28 juin et du 9 août 2011.

[13] L'art. 18 al. 3 LIFD (indépendants) renvoie par analogie à l'art. 58 LIFD (personnes morales).

[14] Art. 58 al. 1 let. a LIFD ; voir notamment sur ce principe Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4ème éd., Bâle 2012, § 10 N. 1 ss ; CR-Danon, *ad* art. 57/58 N. 57 ss ; Pierre-Marie Glauser, IFRS et droit fiscal, Les normes *true and fair* et le principe de déterminance en froit fiscal suisse actuel, *in* Archives de droit fiscal 74 (2005/2006), Nr. 9, p. 532 ss et les références citées.

[15] CR-Danon, *ad* art. 57/58 N. 60.

[16] Glauser, apports, p. 75 ss ; CR-Danon, *ad* art. 57/58 N. 75.

[17] Voir notamment ATF 2C_1218/2013 du 19 décembre 2014 et ATF 2C_662/2014 du 25 avril 2015.

[18] ATF 2C_662/2014 du 25 avril 2015.

[19] Chambre Fiduciaire, Manuel Suisse d'Audit, Tome « Tenue de la comptabilité et présentation des comptes », Zurich 2014, p. 213 (cité : MSA) ; ATF 2C_1218/2013 du 19 décembre 2014, cons. 5.1.

[20] MSA, p. 214.

[21] Felber/Matteotti, p. 37. Cette charge doit uniquement être enregistrée de manière spécifique.

[22] Brülisauer/Mühleman, *ad* art. 58 N. 169.

[23] AFC, Notice A 1995, ch. 3.

[24] ATF 2C_628/2010 du 28 juin 2011 et ATF 2C_429/2010 du 9 août 2011.

[25] Voir aussi Markus Reich, Steuerrecht, 2 ème éd., Zurich 2012, § 15 N. 85.

[26] Reich, § 10 N. 62.

[27] Art. 79 al. 1 LIFD : « *L'impôt sur le bénéfice net est fixé et prélevé pour chaque période fiscale* ».

[28] L'art. 79 LIFD appartient au chapitre consacré à l'imposition dans le temps et est complétement séparé des dispositions consacrées à la détermination de l'impôt sur le bénéfice (base de calcul).

[29] Felber/Matteotti, p. 37.

[30] Si par exemple un actif aurait dû être enregistré en 1996 et amorti à ce moment-là et que c'est volontairement et en violation du droit comptable que ces écritures n'ont été comptabilisées que dix ans plus tard, il est correct de traiter les pertes reportables en conformité avec les règles comptables et de considérer que leur délai de report court à partir de 1996 et pas de 2006 (*cf.* ATF 2C_258/2017 du 2 juillet 2018).

[31] Comme évoqué ci-dessus, c'est l'approche retenue par le Tribunal fédéral s'agissant de la prise en compte de la déductibilité de la charge fiscale elle-même (*cf.* ci-dessus n. 18).