

R

Revue européenne et internationale de droit fiscal

European and International Journal of Tax Law

20 22

4

ÉDITORIAL

DOSSIER

LES RELATIONS COMPTABILITÉ-FISCALITÉ : QUELLES ÉVOLUTIONS ?

Présentation du dossier

La relation comptabilité et fiscalité – *Didier Lecomte*

Première partie – La comptabilité, son langage sanctionné

Le droit comptable : un droit comme les autres ? – *Marie Masclet de Barbarin*

Que se cache-t-il derrière une écriture comptable ? – *Nicole Davoult*

Délit de présentation ou de publication des comptes annuels ne donnant pas une image fidèle : observations sur la notion d'image fidèle en droit pénal – *Yvonne Muller-Lagarde*

Deuxième partie – De la relation à la connexion

Le juge de l'impôt et les règles comptables – *Bernard Plagnet*

Le rejet de comptabilité : brève évolution d'une pratique vers le pénal – *Jean-Claude Drié*

Théorie du bilan et liberté d'affectation comptable – *Christophe de la Martinière*

Troisième partie – De la connexion à la fusion, les exemples étrangers

Portugal : droit fiscal et comptabilité – *Rogério M. Fernandes Ferreira, Marta Machado de Almeida et João de Freitas Jacob*

La réception en droit brésilien des normes comptables internationales IFRS – *Maurin Falco*

CHRONIQUES

Optimisation fiscale

La transaction : outil d'optimisation fiscale – *André Lefeuve*

Taxe sur la valeur ajoutée

Rénover la politique de la TVA par les taux réduits : la directive du 5 avril 2022 – *Laurence Vapaille*

Actualité bibliographique


Le juge et l'impôt. D'un dualisme complexe à un monisme vertueux – *Jean-Luc Albert*

Droit fiscal de l'entreprise ; Réussir ses TD droit fiscal de l'entreprise – *Karim Sid Ahmed*

Vie et mort de l'impôt sur la fortune. Les luttes pour la représentation des intérêts à l'Assemblée nationale et au Bundestag – *Christophe de la Martinière*

VARIA

Fiscalité européenne et majorité qualifiée : à la redécouverte du traité de Rome – *Bastien Lignereux*

 BRUYLANT

Portugal : droit fiscal et comptabilité

Portugal: tax law and accounting

Rogério M. Fernandes FERREIRA
Avocat, RFF Founding PartnerMarta MACHADO DE ALMEIDA
Avocat, RFF PartnerJoão DE FREITAS JACOB
Juriste, RFF

L'Union européenne a harmonisé les comptes consolidés des entreprises de sa zone d'influence par le biais des normes comptables IAS/IFRS, une harmonisation que le Portugal a naturellement accompagnée depuis janvier 2010. Bien que ces règles n'aient qu'une fonction informative, on peut dire qu'au Portugal elles ont été un moteur de changement dans le domaine de la comptabilité et aussi de la fiscalité.

The European Union has harmonized the consolidated accounts of companies within its area of influence through the IAS/IFRS accounting standards, a harmonization that Portugal has naturally followed, since January 2010. Although these standards have only an informative function, in Portugal we can say that they have been a driving force for changes at the accounting and also tax level.

« Le changement doit être accepté, mais dans un sens utile – celui du progrès, de l'amélioration de ce qui existe déjà. Il est important de ne pas adopter les normes comptables internationales en dehors d'un bon et approprié consensus »¹.

1. La traduction de la citation a été faite par l'auteur. Dans la version originale : « Há que aceitar a mudança, mas em sentido útil – de progresso, de melhoria do existente. Importaria não adoptar normas internacionais de contabilidade fora de bons e apropriados consensos » (R. F. FERREIRA, *Análises de Fiscalidade e de Contabilidade*, Publisher Team, 2006, p. 279).

I. Brève perspective historique

L'emploi de la comptabilité avec des fins fiscales remonte à 1874 dans la ville de Brême, comme moyen de préparer un bilan pour les marchés des capitaux et les autorités fiscales. À cette époque, la comptabilité de caisse a été adoptée à des fins fiscales et la comptabilité d'exercice à des fins commerciales².

2. J. RODRIGUES, *Adopção Em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, Lisbonne, Áreas Editora, 2003, p. 11.

Plus tard, au cours du XX^e siècle, l'imposition des profits des sociétés s'est généralisée et a donné lieu à un grand nombre de règles comptables spécifiques axées sur la fiscalité de chaque pays³.

En effet, les entreprises se sont internationalisées, étendant leurs activités à d'autres pays, profitant des avantages concurrentiels offerts par les territoires émergents. La délocalisation économique a été suivie par la mondialisation financière, qui a conduit à des investissements dépassant rapidement les frontières nationales⁴.

Le paradigme du changement constant et substantiel de la réalité comptable a ouvert de nouvelles possibilités d'harmonisation entre la comptabilité et d'autres domaines, renforçant ainsi l'interdisciplinarité.

À cette fin, l'International Accounting Standards Board («IASB») a été créé en juin 1973 en tant qu'International Accounting Standards Committee («IASC»), avec les objectifs de⁵ :

- formuler et publier, en tenant compte de l'intérêt public, des normes comptables à respecter dans la présentation des états financiers et promouvoir leur acceptation et leur respect dans le monde entier; et
- travailler pour l'amélioration et l'harmonisation des réglementations comptables, des normes comptables et des procédures relatives à la présentation des états financiers.

Les normes publiées par l'IASC ont été appelées *International Accounting Standards* (IAS).

Au Portugal, les IAS étaient communément appelées «normes comptables internationales» (NIC).

Plus tard, en 2001, suivant de profonds changements, l'IASC a cédé la place à l'International Accounting Standards Board (IASB), et les normes publiées ont été rebaptisées *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Le passage des IAS aux IFRS a impliqué un changement fondamental : alors que la dénomination IAS ne couvre que la comptabilité, la dénomination IFRS couvre désormais l'information financière, même si les IAS publiées (la dernière étant l'IAS 41) ne sont pas renommées IFRS. Donc, seules les nouvelles normes portant cette dernière dénomination⁶.

¹ Ibid.

² T. C. TAVARES, *IRC e Contabilidade : Da realização ao justo valor*, Coimbra, Edições Almedina, 2011, p. 433.

³ J. RODRIGUES, *Adopção Em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, op. cit., p. 19.

⁴ Ibid.

II. La comptabilité du POC contre la comptabilité IAS/IFRS

Chaque système financier – émanation d'un certain modèle de revenu – protège toutes les parties prenantes, mais selon une hiérarchie (applicable dans les situations de conflit). En règle générale, la protection de l'un des agents (investisseur ou créancier) protège également les intérêts des autres bénéficiaires.

Cependant, chaque système financier est modélisé sur la base d'une partie prenante particulière : dans le plan comptable officiel portugais (POC), c'est l'intérêt du créancier qui prime («*stakeholder*»); dans les normes IAS/IFRS, c'est l'intérêt de l'investisseur qui prime («*stockholder*»)⁷.

Dans cette mesure, les normes IAS/IFRS atteignent les objectifs d'harmonisation des marchés et d'attraction des investisseurs, par le biais d'une modification significative des normes d'information financière, avec l'introduction de normes dynamiques, qui visent à obtenir une plus grande justice dans les évaluations en justice. Ainsi, une comptabilité plus profonde et plus exigeante est instituée et la prudence (et la réalisation) dans des situations typées est relâchée, avec l'approximation partielle de la juste valeur.

Le *fair value* (ou juste valeur) correspond donc à la valeur de marché d'un actif donné, reflétant la tension entre l'offre et la demande sans qu'il y ait de transaction.

En outre, contrairement au POC, les IAS/IFRS ont une fonction purement informative, étant donné que cela est sa genèse.

Le bilan consolidé IAS/IFRS est donc destiné à informer les investisseurs de la situation économique, financière et patrimoniale de la société. Il n'est pas destiné à déterminer le bénéfice distribuable aux actionnaires; il n'est pas pris comme base d'imposition; et il n'a pas non plus de fonction organisationnelle – il n'est pas une norme de référence pour exiger ou conditionner certaines opérations de la société, comme l'augmentation et la réduction du capital, la couverture des pertes ou la référence pour l'acquisition d'actions propres.

Comme on peut le constater, la comptabilité IAS/IFRS répond aux intérêts des investisseurs, qui souhaitent une information sur le patrimoine et la situation financière de la société qui soit démocratique (identique pour tous) et complète (plus exhaustive que le POC, avec un aspect prospectif souhaité). Les

⁷ T. C. TAVARES, *IRC e Contabilidade : Da realização ao justo valor*, op. cit., pp. 445 et s.