



Rapport explicatif relatif au projet de loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières (mise en œuvre de la motion 14.3450 Luginbühl)

du 18 décembre 2015

Condensé

Le Conseil fédéral met en œuvre la motion Luginbühl «Deductibilité fiscale des amendes» (14.3450) par le présent projet de loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières, qu'il soumet à la consultation. La motion demande que le traitement fiscal des amendes et des autres sanctions financières à caractère pénal infligées aux entreprises soit expressément prévu dans une base légale. Contrairement aux sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal, ces charges ne doivent pas pouvoir être déduites de l'assiette de l'impôt. La motion préconise d'atteindre cet objectif en modifiant la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID).

Comme il existe un lien matériel entre le fait que les commissions occultes versées à des particuliers ne peuvent pas être déduites de l'assiette de l'impôt et le fait que d'autres dépenses liées à des infractions ne peuvent pas l'être non plus, le projet de loi prévoit les dispositions correspondantes.

Contexte

Le traitement fiscal des amendes et des sanctions administratives de nature financière n'est expressément prévu ni dans la LIFD ni dans la LHID. Seules les amendes fiscales, qui ne peuvent pas être déduites de l'assiette de l'impôt, font l'objet d'une disposition expresse. La question est controversée dans la doctrine et dans la pratique. Dans son rapport du 12 septembre 2014, le Conseil fédéral a estimé qu'il s'agissait là d'une question d'interprétation. De l'avis du Conseil fédéral, le droit en vigueur ne permet pas la déduction des amendes ni des sanctions administratives de nature financière à caractère pénal. En revanche, les sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal peuvent être déduites de l'assiette de l'impôt au titre des charges justifiées par l'usage commercial.

Le 30 avril 2014, le Conseil fédéral a adopté le message concernant la modification du code pénal d'après lequel la corruption privée est dorénavant passible de sanctions pénales.

Contenu du projet

Le projet soumis à la consultation donne une base légale claire au traitement fiscal des sanctions financières. Il prévoit expressément que les sanctions financières à caractère pénal, c'est à dire les amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière ne constitueront plus une charge justifiée par l'usage commercial. Il en sera de même dorénavant des frais de procès incombant dans le cadre d'une procédure pénale qui aboutit à une condamnation. Les sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal demeurent déductibles de l'assiette impôt.

Dans le cadre des impôts sur le revenu et sur le bénéfice, les versements de commissions occultes à des particuliers, s'ils sont passibles de sanctions d'après le

droit pénal suisse, ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial. Il en est de même des autres dépenses liées à des infractions pénales.

Les dispositions proposées à la fois pour la LIFD et la LHID s'appliquent tant aux raisons individuelles qu'aux entreprises de personnes.

Rapport explicatif

1 Grandes lignes du projet

1.1 Contexte

1.1.1 Mise en œuvre de la motion «Déductibilité fiscale des amendes»

La motion «Déductibilité fiscale des amendes» du 16 juin 2014 (14.3450; motion Luginbühl) demande la modification de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹ et de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)². La révision doit prévoir que les amendes et autres sanctions financières à caractère pénal prononcées en Suisse et à l'étranger ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial. Le Conseil fédéral est chargé de soumettre au Parlement un projet de loi correspondant.

Le 12 septembre 2014, le Conseil fédéral a proposé d'accepter la motion. Dans le même temps, il a adopté un rapport en réponse au postulat «Sanctions financières comme par exemple les amendes. Déduction fiscale autorisée» du 14 mars 2014 (14.3087; postulat Leutenegger Oberholzer). Ce rapport (ci-après: «rapport du 12 septembre 2014») présente la situation juridique en vigueur.

Le 15 septembre 2014, le Conseil des Etats a adopté la motion «Déductibilité fiscale des amendes» mise en œuvre par le présent projet de loi. Le 2 mars 2015, le Conseil national s'est rallié à la décision du Conseil des Etats et a transmis la motion au Conseil fédéral.

La motion s'inscrit dans une série d'interventions parlementaires qui, après les différends qu'ont connus les banques suisses avec les autorités américaines, ont pour objet la déductibilité fiscale des amendes et autres sanctions financières. Actuellement, les motions «Déductibilité fiscale des amendes. Pour une réglementation claire» (14.3626; motion du Groupe PDC-PEV) et «Déductibilité fiscale des amendes» (14.3444; motion du groupe BD) sont pendantes devant le Parlement.

1.1.2 Commissions occultes versées dans les cas de corruption privée

Depuis 2000, le droit pénal suisse de la corruption s'est développé et durci. Depuis 2000, le droit pénal suisse de la corruption s'est développé et durci. Les différentes révisions concernaient notamment la corruption d'agents publics et ont été effectuées dans le contexte de l'adhésion de la Suisse à la Convention du 17 décembre 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions

¹ RS 642.11

² RS 642.14

commerciales internationales³, de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), et à la Convention pénale sur la corruption du 27 janvier 1999⁴, du Conseil de l'Europe, ainsi que dans le contexte de la ratification du Protocole additionnel du 15 mai 2003⁵ à la Convention pénale sur la corruption. Suite à ces révisions, les commissions occultes au sens du droit pénal suisse versées à des agents publics suisses ou étrangers n'ont plus été admises comme des charges justifiées par l'usage commercial dans le cadre de l'impôt fédéral direct après le 1^{er} janvier 2001 (art. 27, al. 3 et art. 59, al. 2, LIFD et art. 10, al. 1^{bis} et art. 25, al. 1^{bis}, LHID⁶).

Contrairement à la convention de l'OCDE, la Convention pénale sur la corruption du Conseil de l'Europe ne lutte pas seulement contre la corruption des agents publics mais aussi contre la corruption dans le secteur privé. Depuis le 1^{er} juillet 2006, en raison de son adhésion à la Convention pénale sur la corruption, la Suisse est devenue membre du Groupe d'Etats contre la corruption (GRECO). Ce dernier contrôle la mise en œuvre des normes de la Convention pénale sur la corruption dans le cadre d'examen par les pairs, dont les résultats sont consignés dans un rapport de conformité. L'adhésion de la Suisse à la Convention pénale sur la corruption du Conseil de l'Europe a permis d'étendre la punissabilité de la corruption privée, laquelle n'était régie que de manière fragmentaire par le droit de la concurrence auparavant (art. 4a de la loi fédérale du 19 décembre 1986 contre la concurrence déloyale [LCD]^{7 8}).

Dans le cadre du troisième cycle d'évaluation, le GRECO a formulé différentes recommandations pour la Suisse, notamment dans le domaine de la lutte contre la corruption susceptible de poursuites pénales. Dans ce contexte, le Conseil fédéral a adopté le 30 avril 2014 un message concernant la modification du code pénal. La corruption privée doit être poursuivie d'office, notamment parce que la condition de la plainte pénale constitue un obstacle trop élevé à la poursuite systématique de la corruption privée, comme le montre le faible nombre de cas. En outre, la corruption privée doit être punissable indépendamment de la condition, en vigueur aujourd'hui, qu'il existe un lien entre corruption privée et concurrence déloyale. En d'autres termes, le versement d'une commission occulte à un particulier doit, contrairement au droit actuel, être passible de sanctions même si une situation classique de concurrence fait défaut.

Le Parlement a adopté le projet le 25 septembre 2015. Il a en principe approuvé le projet du Conseil fédéral, avec une exception pour les cas peu graves. Ceux-ci ne doivent être poursuivis que sur plainte. Le délai référendaire expire le 14 janvier 2016⁹.

³ RS **0.311.21**; entrée en vigueur pour la Suisse le 30 juillet 2000.

⁴ RS **0.311.55**; entrée en vigueur pour la Suisse le 1^{er} juillet 2006.

⁵ RS **0.311.551**; entrée en vigueur pour la Suisse le 1^{er} juillet 2006.

⁶ Introduit par le ch. I de la loi fédérale du 22 décembre 1999 sur l'interdiction de déduire fiscalement les commissions occultes (RO 2000 2147; FF 1997 II 929, IV 1195).

⁷ RS **241**

⁸ Introduit par l'art. 2, ch. 1 de l'AF du 7 octobre 2005 portant approbation et mise en œuvre de la Convention pénale du Conseil de l'Europe sur la corruption et du Protocole additionnel à ladite convention, en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2006 (RO 2006 2371; FF 2004 6549).

⁹ FF **2015** 6551

Dans le message du Conseil fédéral sur cette modification du code pénal, d'éventuelles modifications de la LIFD et de la LHID ne sont pas traitées. Cependant, comme, tant dans la motion à mettre en œuvre que dans le cadre du traitement fiscal des commissions occultes versées à des particuliers, il s'agit de dépenses liées à des infractions, cette question est reprise dans le présent projet de loi.

1.2 Droit en vigueur

1.2.1 Amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal

1.2.1.1 Aspects non controversés

Le principe selon lequel le bilan commercial fait autorité pour déterminer le bénéfice imposable d'une entreprise (principe de l'autorité du bilan commercial) n'est pas contesté. Le bilan commercial et le compte de résultats doivent donc servir de base pour déterminer le bénéfice au regard du droit fiscal. Il est possible de s'écarter du bilan commercial lorsqu'une disposition de droit fiscal prévoit un ajustement.

Le droit en vigueur prévoit un tel ajustement particulièrement pour les *amendes fiscales*, qui sont expressément exclues des charges justifiées par l'usage commercial (art. 59, al. 1, let. a, LIFD et art. 25, al. 1, let. a, LHID). C'est pourquoi les amendes fiscales ne peuvent pas être déduites de l'assiette de l'impôt.

Le traitement fiscal des amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière infligées aux *personnes physiques qui n'exercent pas d'activité lucrative indépendante* fait aussi l'unanimité. Les art. 26, 32 à 33a et 35 LIFD ainsi que l'art. 9 LHID énumèrent *de manière exhaustive* les coûts et dépenses qui peuvent être déduits de l'assiette de l'impôt. D'après l'article 34 LIFD, tous les coûts qui n'y sont pas mentionnés ne peuvent pas être déduits de l'assiette de l'impôt. La LHID n'a pas de disposition de même teneur. Cependant, l'art. 9, al. 4, LHID prévoit que d'autres déductions que celles prévues par l'art. 9 LHID ne sont pas admises. Seules les déductions pour enfant et autres déductions sociales du droit cantonal sont réservées. Comme les amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives à caractère pénal ne sont pas mentionnées dans l'énumération exhaustive des coûts qui peuvent être déduits de l'assiette de l'impôt, elles ne sont pas déductibles.

1.2.1.2 Aspects controversés

Le traitement fiscal des amendes prononcées par application du code pénal et du droit pénal accessoire (à l'exception des amendes fiscales), des peines pécuniaires infligées aux personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante ainsi que celui des sanctions administratives de nature financière à caractère pénal n'est prévu expressément ni par la LIFD ni par la LHID. Cette question est controversée dans la doctrine et dans la pratique.

Dans la doctrine, l'argument est que seules les entrées nettes de revenus peuvent être imposées et que l'ensemble des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu doivent

être déduites de l'assiette de l'impôt. Ce raisonnement est fondé sur le principe objectif net, qui découle du principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique inscrit à l'art. 127, al. 2, Cst.¹⁰ Si l'on se fonde sur le principe reconnu de la neutralité du droit fiscal, non seulement les revenus provenant d'affaires illégales sont imposés, mais aussi les dépenses effectuées en vue de leur réalisation peuvent être déduites de l'assiette l'impôt¹¹. Les dépenses pour lesquelles un ajustement est prévu par une disposition légale dérogeant au principe de l'autorité du bilan commercial sont exceptées¹².

Parfois, la déductibilité des amendes est également approuvée au motif que le texte de loi n'excepte que les amendes fiscales des charges déductibles de l'assiette de l'impôt. Les amendes prononcées par application du code pénal et du droit accessoire peuvent donc être déduites de l'assiette l'impôt¹³.

D'autres auteurs sont d'avis que les amendes ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial, que ce soit parce qu'elles sont la conséquence d'un comportement délictueux¹⁴ ou parce que, contrairement aux dommages-intérêts, elles n'ont pas de fonction de compensation¹⁵.

Le caractère non déductible des amendes se fonde sur un arrêt ancien du Tribunal fédéral. En 1944, le Tribunal fédéral devait se prononcer sur le traitement fiscal d'une amende pour non-respect des dispositions de la loi fédérale sur le commerce des denrées alimentaires et de divers objets usuels. Il a estimé que cette amende, prononcée contre un distillateur indépendant, ne pouvait pas être déduite de l'assiette l'impôt. Il a motivé son arrêt sur le fait que la responsabilité pénale incombe à l'auteur personnellement, même si le délit a été commis dans le cadre de l'exploitation commerciale¹⁶.

1.2.1.3 Position du Conseil fédéral

Le Conseil fédéral a exprimé dans son rapport du 12 septembre 2014 l'avis que le traitement fiscal des amendes et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal était une question d'interprétation:

Les charges des personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante et des personnes morales qui peuvent être déduites de l'assiette de l'impôt sont énumérées de façon non exhaustive dans la LIFD et la LHID (art. 27, al. 2, et art. 29, al. 1, LIFD et art. 10, al. 1, et art. 25, al. 1, LHID). Le traitement fiscal des amendes (autres que fiscales), des peines pécuniaires infligées aux personnes exerçant une

¹⁰ SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten betreffend die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom Steuerbaren Gewinn erstattet an das kantonale Steueramt Zürich, Zurich, 2011 (citation des expertises juridiques), ch. 5.2 (www.zh.ch > aktuell > news > Suche/Archiv > 29.09.2011 Einzelinitiative zu Abzugsfähigkeit von Bussen wird abgelehnt > Rechtsgutachten von Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek).

¹¹ SIMONEK MADELEINE, op.cit., citation des expertises juridiques, ch. 5.3.

¹² SIMONEK MADELEINE, op.cit., citation des expertises juridiques, ch. 5.1.

¹³ RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2^e édition, Zurich 2009, N 4 concernant l'art. 59 LIFD.

¹⁴ AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich, 2000, ch. 1 concernant l'art. 59 LIFD.

¹⁵ LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, II^e partie, 1^{ère} éd., Therwil/Bâle, 2004, N 35 sur l'art. 27 LIFD.

¹⁶ ATF 70 I 250, consid. 4.

activité lucrative indépendante et des sanctions administratives de nature financière à caractère pénal dépend du fait qu'elles constituent des charges justifiées par l'usage commercial ou non.

La notion de charge justifiée par l'usage commercial concerne exclusivement les activités commerciales, autrement dit celles dont le but est de réaliser un bénéfice. Elle n'est définie de manière générale et abstraite ni dans la LIFD ni dans la LHID. Dans différents arrêts, le Tribunal fédéral a jugé qu'une dépense commerciale est une charge justifiée par l'usage commercial, lorsque l'exploitation et l'objectif de réaliser un bénéfice qu'elle poursuit ont un lien de causalité avec la dépense.

«Pour que la dépense puisse être classée dans la sphère commerciale, la causalité entre l'exploitation et la dépense doit reposer sur un fait, le caractère factuel d'une dépense étant déterminé à l'aide de la notion utilisée en droit commercial de l'obligation de diligence objectivée du directeur ordinaire [...]. Ce qui, du point de vue commercial, peut être ajouté aux dépenses effectuées en toute bonne foi doit être considéré comme justifié par l'usage commercial.»¹⁷

Sur le plan comptable, les dépenses effectuées de bonne foi peuvent être déduites du bénéfice. Cela s'applique aussi aux dépenses qui n'ont pas contribué à réaliser un bénéfice. Dans le compte de résultats, les amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal sont donc parfois inscrites à titre de charges. Cependant, un acte sanctionné par le droit pénal effectué dans le cadre d'une activité commerciale peut tout à fait entraîner un bénéfice plus élevé pour l'entreprise parce que cet acte permet d'augmenter le chiffre d'affaires ou de diminuer les frais. Dans un tel cas, il y a un lien économique certain entre l'activité entrepreneuriale et l'amende, la peine pécuniaire ou la sanction administrative de nature financière à caractère pénal. La causalité entre exploitation et dépense doit toutefois reposer sur un fait. Le caractère factuel de la dépense est déterminé à l'aide de la notion utilisée en droit commercial de l'obligation de diligence objectivée du directeur ordinaire. Une personne à qui est infligée une amende, une peine pécuniaire ou une sanction administrative de nature financière à caractère pénal n'a pas satisfait à ses obligations légales et n'a donc pas respecté non plus son obligation de diligence.

Le Conseil fédéral est d'avis qu'un acte sanctionné par le droit pénal effectué dans le cadre d'une activité commerciale n'est pas un comportement commercial conforme aux règles de la bonne foi et que la condition du caractère factuel d'une amende, d'une peine pécuniaire ou d'une sanction administrative de nature financière à caractère pénal n'est pas remplie.

En droit pénal, les amendes et les peines pécuniaires constituent des formes de sanction prévues par la loi. Les amendes et les peines pécuniaires sont prononcées en raison d'une faute personnelle et ont pour but de réparer le tort causé. Elles doivent concerner personnellement l'auteur et être définies en fonction de la culpabilité de l'auteur (principe de la culpabilité).

Pendant longtemps, la législation relative aux impôts directs contenait une dérogation au principe de la culpabilité pour ce qui est de la punissabilité des personnes morales suite à une violation des obligations de procédure et en cas de soustraction d'impôt (art. 181 LIFD). Depuis l'entrée en vigueur de la responsabilité des entreprises prévue à l'art. 102, al. 1, CP, les personnes morales sont aussi punissables lorsqu'un crime

¹⁷ ATF 113 Ib 114; arrêt du Tribunal fédéral 2A.457/2001 du 4 mars 2002; arrêts du Tribunal fédéral 2P.153/2002 et 2A.358/2002 du 29 novembre 2002.

ou un délit est commis au sein d'une entreprise dans l'exercice d'activités commerciales conformes à ses buts et que le crime ou le délit ne peut être imputé à aucune personne physique déterminée, en raison du manque d'organisation de l'entreprise. Elles sont alors passibles d'une amende qui peut atteindre cinq millions de francs. Dans ces cas, des personnes morales peuvent être jugées coupables d'infractions et des amendes peuvent alors leur être infligées.

L'art. 59, al. 1, let. a, LIFD exclut uniquement les amendes fiscales des charges justifiées par l'usage commercial. En déduire a contrario que les autres amendes et les sanctions administratives de nature financière à caractère pénal constituent des charges justifiées par l'usage commercial serait cependant une erreur, de l'avis du Conseil fédéral. C'est aussi ce qu'indique la genèse de la disposition. Cette dernière est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, donc à une date à laquelle la punissabilité des entreprises en vertu de l'art. 102 CP n'était pas encore entrée en vigueur. A ce moment-là, seules les amendes fiscales pouvaient être infligées à des personnes morales et donc être désignées expressément dans la législation.

Si les sanctions administratives de nature financière à caractère fiscal pouvaient être déduites de l'assiette de l'impôt, cela amoindrirait leur effet punitif au travers du droit fiscal, étant donné que la charge qu'elles engendrent pourrait être réduite à hauteur du montant de la déduction fiscale. Certes, il serait possible d'avancer l'argument selon lequel il faut s'en accommoder car l'amende diminue effectivement le bénéfice de l'entreprise, raison pour laquelle la déduction est justifiée. Toutefois, si on admet que les recettes fiscales réalisées doivent rester constantes, les facteurs diminuant l'impôt seraient, dans une certaine mesure, à la charge des autres contribuables, qui contribueraient alors indirectement au paiement d'une partie de l'amende, de la peine pécuniaire ou de la sanction administrative de nature financière à caractère pénal. Or une amende ne doit pas avoir cette fin, étant donné que l'amende doit être infligée à l'auteur de l'infraction et non à la collectivité.

La possibilité de déduire fiscalement les amendes aurait aussi comme conséquence que, tandis que les commissions occultes versées à des agents publics mentionnées à l'art. 59, al. 2, LIFD ne constitueraient pas une charge justifiée par l'usage commercial et ne seraient donc pas déductibles, les amendes infligées à une personne morale pour corruption en vertu de l'art. 102 CP, elles, pourraient être déduites de l'assiette de l'impôt. Un tel résultat serait contradictoire et irait à l'encontre de la cohérence de la législation.

C'est pourquoi le Conseil fédéral est d'avis que selon le droit en vigueur, les amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal ne peuvent pas être déduites de l'assiette de l'impôt.

1.2.2 Sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal

Les sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal ne sont pas mentionnées expressément dans les énumérations non exhaustives des charges justifiées par l'usage commercial de la LIFD et de la LHID (voir art. 59 LIFD et art. 25 LHID). La question de savoir si les sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal peuvent être déduites de l'assiette de l'impôt est ouverte à l'interprétation.

Jusqu'à présent, le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcé expressément sur la question. En se fondant sur la définition par le Tribunal fédéral de la charge justifiée par l'usage commercial (voir ch. 1.2.1), on peut déterminer si les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles n'ont pas de caractère pénal, présentent un lien objectif de causalité avec le revenu réalisé et sont donc justifiées du point de vue commercial. Ces sanctions sont prononcées en raison d'une activité commerciale qui rapporte un bénéfice en enfreignant les conditions cadre légales. Elles visent à rétablir une situation conforme au droit en réduisant la part du bénéfice réalisé du fait d'une infraction. Elles permettent également de corriger tout avantage concurrentiel obtenu grâce au comportement illicite. La sanction visant à réduire le bénéfice vise à créer ainsi un équilibre entre entreprises concurrentes et n'a pas pour but de réparer le tort causé. De l'avis du Conseil fédéral, il faut considérer qu'il existe un lien causal reposant sur des faits entre la sanction et l'activité commerciale et que les sanctions visant à réduire le bénéfice constituent donc une charge justifiée par l'usage commercial. En accord avec la doctrine, le Conseil fédéral estime donc que, d'après le droit en vigueur, les sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal donnent droit à une déduction fiscale.

La confiscation de valeurs patrimoniales (art. 70) est une mesure apparentée à la sanction visant à réduire le bénéfice. Elle vise à empêcher l'auteur de tirer profit de la réussite de l'infraction. Le Tribunal administratif fédéral a prononcé dans un arrêt (obiter dictum) relatif au traitement fiscal des valeurs patrimoniales confisquées pour ce qui est de la TVA, que pour les impôts directs, la saisie et l'obligation de remettre se neutralisent mutuellement et ne donnent pas lieu à une entrée d'actif net¹⁸. En d'autres termes, la confiscation a pour résultat qu'aucun bénéfice n'est réalisé.

1.2.3 Commissions occultes versées dans les cas de corruption privée

D'après la pratique et la doctrine, les commissions occultes versées dans les cas de corruption privée constituent des charges justifiées par l'usage commercial et ouvrent droit à une déduction fiscale¹⁹.

Certes, lorsque la disposition qui prévoyait que les commissions occultes au sens du droit pénal suisse versées à des agents publics ne donnaient pas droit à une déduction fiscale a été adoptée, la question de la corruption privée a aussi été traitée. Mais les commissions occultes versées dans les cas de corruption privée ont continué d'ouvrir droit à une déduction fiscale (voir le rapport du 29 janvier 1997 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national [CER-N] sur l'initiative Carrobbio «Pots-de-vin. Non-reconnaissance des déductions fiscales»^{20,21}). En 2006, dans le cadre d'une modification du droit de la concurrence, la punissabilité a été étendue à la corruption privée active et passive entraînant une distorsion de la concurrence (voir infra ch. 1.4.3). Cependant, cela n'a pas conduit à la modification de la LIFD et de la

¹⁸ ATAF 2007/23, consid. 7.1; cf. OPEL ANDREA, Ist die Besteuerung von Unrecht rechters? in: Archives 84/3, p. 196 avec renvois.

¹⁹ ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2^e édition, Zurich 2008, Note 33 sur l'art. 27 LIFD.

²⁰ FF 1997 II 929 942

²¹ Cf. RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2^e édition, Zurich 2009, N 38 sur l'art. 27 LIFD.

LHID. La pratique et la doctrine continuent de considérer que les commissions occultes versées à des particuliers ouvrent droit à une déduction fiscale, même si elles entraînent une distorsion de la concurrence passible de sanctions d'après la LCD (voir aussi à ce sujet le ch. 1.4.3 infra)²².

1.2.4 Dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions

Ni la LIFD ni la LHID ne contiennent de dispositions expresses concernant les dépenses liées aux infractions au sens large. Selon la définition donnée par la jurisprudence du Tribunal fédéral de la charge justifiée par l'usage commercial, il doit exister un lien causal entre l'activité commerciale et la charge et celui-ci doit reposer sur un fait. Le caractère factuel de la dépense est déterminé à l'aide de la notion utilisée en droit commercial de l'obligation de diligence objectivée du directeur ordinaire (voir supra. 1.2.1). Les charges qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions ne remplissent pas ces critères. C'est pourquoi, selon le droit en vigueur, elles n'ouvrent en principe pas droit à une déduction fiscale.

Les charges qui sont liées au sens large à des infractions ne doivent pas nécessairement être illicites (par exemple location de locaux commerciaux utilisés pour commettre une infraction). Le but réel auquel est allouée la dépense peut généralement être caché.

En revanche, les bénéfices provenant d'activités illicites sont régulièrement soumis à l'impôt²³. C'est la conséquence du principe de la neutralité du droit fiscal, lequel, toutefois, ne s'applique pas sans réserve. Il est en particulier possible de déroger à ce principe en vertu de prescriptions légales ou d'autres principes de droit, tel que le principe de l'unité du droit, qui prime le principe de la neutralité du droit fiscal.

1.2.5 Frais de procès

Ni la LIFD, ni la LHID ne prévoient de quelle manière les frais de procès liés à des amendes, des peines pécuniaires ainsi que des sanctions financières de nature administrative à caractère pénal doivent être traités fiscalement. Dans la pratique, les frais de procès ouvrent généralement droit à une déduction fiscale. En ce qui concerne la pratique, la déduction des frais de procès supportés par les personnes morales est en général admise au titre des charges justifiées par l'usage commercial. Pour les personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante, les frais de procès ouvrent droit à une déduction s'il existe un lien entre l'activité professionnelle et la procédure pénale. A défaut de lien matériel, les frais de procès sont rattachées à la sphère privée et, comme pour les personnes physiques exerçant une activité lucrative dépendante, il n'ouvrent pas droit à une déduction.

²² RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2^e édition, Zurich 2009, Note 36 sur l'art. 59 LIFD.

²³ RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2^e édition, Zurich 2009, N 39 sur l'art. 16 LIFD.

1.3 Nouvelle réglementation proposée

Au sens de la motion à mettre en œuvre, le projet de loi prévoit que les amendes et autres sanctions financières à caractère pénal sont expressément exclues des charges justifiées par l'usage commercial. Le législateur, pour préciser la demande formulée dans la motion, prévoit que les peines pécuniaires, qui, telles qu'elles sont conçues, ne peuvent être prononcées que contre des personnes physiques, ne sont pas prises en compte fiscalement. En revanche, les sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal constituent expressément des charges justifiées par l'usage commercial et ouvrent droit à une déduction fiscale. En outre, en raison du lien causal reposant sur des faits, les frais de procès entraînés par une procédure pénale ou administrative à caractère pénal n'ouvriront plus droit à une déduction dorénavant si la procédure aboutit à une condamnation. Il en est de même d'autres dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions.

Après le durcissement du droit pénal en matière de corruption décidé par le Parlement, l'ensemble des commissions occultes passibles de sanctions en vertu du droit pénal suisse n'ouvre pas droit à une déduction fiscale au titre des charges justifiées par l'usage commercial.

1.4 Appréciation de la solution retenue

1.4.1 Amendes, peines pécuniaires, sanctions administratives de nature financière à caractère pénal et frais de procès liés

Dans le droit en vigueur, le traitement fiscal des amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal est controversé (voir ch. 1.2.1.2). Le Conseil fédéral est d'avis que le traitement fiscal des sanctions administratives de nature financière à caractère pénal relève de l'interprétation du droit et que celles-ci n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale (voir ch. 1.2.1.3).

Les partisans du droit à la déduction de telles sanctions fondent leur avis sur le principe que toute charge qui échoit dans le cadre de l'exploitation commerciale ouvre droit à une déduction fiscale. D'après eux, il n'est pas possible de fonder le rejet de la déduction sur le motif qu'il s'agit d'une question d'interprétation du droit. C'est pourquoi ils estiment qu'il convient d'adopter une disposition légale expresse qui prévoit que ces sanctions n'ouvrent pas droit à une déduction²⁴.

Les dispositions proposées, qui excluent des charges justifiées par l'usage commercial les amendes, les peines pécuniaires ainsi que les sanctions administratives à caractère pénal, tranchent sur la question controversée dans le droit en vigueur. Elles contribuent donc à la sécurité et à l'unité du droit. En adoptant des règles identiques pour la LIFD et la LHID, elles contribuent également à l'harmonisation formelle du droit fiscal.

²⁴ SIMONEK MADELEINE, op.cit., citation des expertises juridiques, ch. 5.1.

Eu égard aux frais de procès, le projet de loi correspond à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de frais de procès dans le cadre des procédures pour dommages et intérêts. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les frais de procès ne doivent pas être pris en compte fiscalement si les dommages et intérêts versés n'ouvrent pas droit à une déduction. Cette dernière condition est parfois réalisée lorsque le dommage a été causé par une négligence grave. Dans ce cas, le lien causal reposant sur des faits entre les frais de procès et l'activité commerciale fait aussi défaut²⁵. Si une procédure pénale aboutit à une condamnation, les frais de procès sont dus au comportement délictueux de la personne condamnée, c'est pourquoi ils ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial.

1.4.2 Sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal

De l'avis du Conseil fédéral, les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles n'ont pas de caractère pénal, ouvrent déjà droit à une déduction fiscale dans le droit en vigueur. Cet avis est fondé d'une part sur la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de charges justifiées par l'usage commercial (voir le ch. 1.2.2 supra) et d'autre part sur la systématique du droit fiscal.

Le revenu d'une activité commerciale, même s'il a été réalisé en enfreignant une disposition légale, est imposé en tant que bénéfice en vertu du principe de l'imposition selon la capacité économique inscrit dans la Constitution (art. 127, al. 2, Cst.). En d'autres termes, tous les bénéfices, indépendamment de leur provenance, sont soumis à l'impôt. Le Tribunal fédéral a arrêté à ce sujet que rien ne justifie qu'un bénéfice réalisé de manière illicite ne soit pas soumis à l'impôt qui frappe les bénéfices réalisés de manière licite par une entreprise commerciale²⁶. Il faut en conclure que la réduction d'un bénéfice réalisé illicitement doit aussi être prise en compte fiscalement. Si une sanction visant à réduire un bénéfice est prononcée en raison d'une activité commerciale en partie illégale, le bénéfice imposé doit pouvoir être réduit du montant de la sanction prononcée, laquelle est portée en déduction dans les dépenses. Cela permet de créer un équilibre sur le plan fiscal.

La doctrine confirme cette interprétation, selon laquelle les sanctions visant à réduire le bénéfice donnent droit à une déduction fiscale. Dans son avis de droit, Simonek déduit du principe de l'imposition d'après la capacité économique et du principe net qui en découle que les sanctions financières dépourvues de caractère pénal constituent une charge justifiée par l'usage commercial qui réduit le bénéfice imposable en conséquence. Elle justifie son opinion par le fait que, contrairement aux amendes pénales, il n'existe pour ces sanctions pas de conflit d'appréciation entre le principe de la neutralité du droit fiscal et les objectifs du droit pénal²⁷. D'autres auteurs expriment le même avis²⁸.

²⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 25 janvier 2002 (2A.90/2001 et 2A.91/2001), consid. 6.2.

²⁶ ATF 70 I 250, consid. 1.

²⁷ SIMONEK MADELEINE, op.cit., citation des expertises juridiques, ch. 5.7.3.3.

²⁸ HONGLER PETER/LIMACHER FABIENNE, Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der direkten Bundessteuer und aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht, in: Jusletter 10 février 2014.

Les dispositions proposées permettent de distinguer le traitement fiscal des sanctions visant à réduire le bénéfice de celui des amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal.

1.4.3 Commissions occultes versées dans les cas de corruption privée

Dans le droit en vigueur, la corruption privée est régie par la LCD. Quiconque, intentionnellement, se rend coupable de corruption active ou passive entraînant une distorsion de la concurrence est, sur plainte, puni d'une peine privative de liberté ou d'une peine pécuniaire (art. 23 en relation avec l'art. 4a LCD). D'après le droit en vigueur, à défaut d'un état de fait de concurrence, la corruption privée n'est pas passible d'une sanction pénale.

Après la révision du droit pénal en matière de corruption adoptée par le Parlement, la notion pénale de corruption privée ne devrait plus être liée à la distorsion de la concurrence. Le versement d'une commission occulte à un particulier est passible de sanctions même si une situation classique de concurrence fait défaut. C'est pourquoi les peines dont est passible la corruption privée sont dorénavant prévues dans le CP. La corruption privée est en principe conçue comme une infraction poursuivie d'office. Dans les cas moins graves, cependant, l'infraction ne sera poursuivie que sur plainte.

Le durcissement du droit aura des conséquences sur le traitement fiscal des commissions occultes versées à des particuliers.

D'après la définition des charges justifiées par l'usage commercial donnée par la jurisprudence du Tribunal fédéral, un comportement qui relève du droit pénal ne présente pas de lien de causalité avec l'activité commerciale fondé sur des faits et correspondant à l'obligation de diligence objectivée du directeur ordinaire. Les commissions occultes versées à des particuliers n'ouvrent donc pas droit à une déduction, ce qui est aussi conforme au principe de l'unité du droit. En principe, cela devrait déjà s'appliquer dans le droit en vigueur pour les versements de commissions occultes relevant du droit de la concurrence. Cependant, la doctrine et la pratique de la taxation ne font pas de distinction entre le versement de commissions occultes passible et non passible d'une sanction pénale. Au contraire, il existait jusqu'aujourd'hui un consensus sur le fait que l'ensemble des versements de commissions occultes ouvre droit à une déduction.

Les dispositions légales proposées, visant à ce que les commissions occultes versées n'ouvrent pas droit à une déduction, permettent de supprimer la divergence entre le droit fiscal et le droit pénal. Elles correspondent au sens et aux objectifs des prescriptions internationales en matière de corruption et sont un instrument efficace de lutte contre la corruption si les commissions occultes sont simultanément des infractions pénales²⁹.

²⁹ L'Observateur de l'OCDE, n° 220 avril 2000, Supprimer la déductibilité fiscale (<http://www.oecdobserver.org> > Archive > Recherche avancée > Supprimer la déductibilité fiscale [état le 6 juillet 2015]).

1.4.4 Dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions

D'après la définition des charges justifiées par l'usage commercial donnée par la jurisprudence du Tribunal fédéral, les charges liées à des infractions pénales ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial (cf. ch. 1.2.4). Jusqu'ici, la doctrine et la jurisprudence n'ont pas traité la question.

Dans la pratique, la qualification des charges liées à des infractions fiscales devrait soulever certaines difficultés. De telles charges ne sont définissables de manière juridiquement valable que si un jugement pénal entré en force traite la nature et l'ampleur des charges (en tant que moyen de l'infraction) ou livre au moins des indications à ce sujet.

Il ne serait cependant pas cohérent de prendre en charge fiscalement au titre des charges justifiées par l'usage commercial des dépenses qui permettent la commission d'infractions (par exemple location de locaux commerciaux) ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions (par exemple provisions, remboursement de frais).

Les dispositions proposées créent une base juridique pour instaurer une égalité de traitement entre toutes les charges qui sont liées à des infractions et contribuent ainsi à la sécurité du droit.

1.5 Comparaison avec le droit des Etats-Unis et des Etats voisins

1.5.1 Etats-Unis

Le droit des États-Unis distingue les peines pécuniaires («penalties»), les amendes («fines») et les dommages et intérêts («compensatory damages»). Les «penalties» et les «fines» n'ouvrent pas droit à une déduction s'ils sont versés à l'Etat³⁰. En revanche, les «compensatory damages» ouvrent droit à une déduction, tout comme, en général, les frais de procès («legal fees and related expenses») des procédures civiles ou pénales.

En cas d'arrangement, le fardeau de la preuve en ce qui concerne la partie de la sanction ouvrant droit à une déduction incombe au contribuable. Dans le cadre d'une série d'arrêts, la pratique judiciaire a élaboré divers critères pour permettre de qualifier le versement dans le cadre d'un arrangement. Premièrement la seule désignation de «penalty» ou «fine» n'est pas déterminante pour le traitement fiscal. Au contraire, d'autres facteurs sont pris en considération, tels que la gravité du comportement, les circonstances qui ont amené à ce comportement, l'ouverture ou non d'une enquête

³⁰ D'après le droit américain, la notion de «penalties» comprend aussi les peines conventionnelles fixées par contrat. Ces dernières sont versées à des particuliers et n'ouvrent pas droit à une déduction (Internal Revenue Service, Business Expenses for use in preparing 2014 Returns, p. 45 [[http://www.irs.gov/forms & pubs > Find All Current Forms & Pubs > Pub 535](http://www.irs.gov/forms&pubs/FindAllCurrentForms&Pubs/Pub535) {état le 1^{er} juillet 2015}].

pénale et le rapport de cette dernière avec la sanction financière, l'existence d'une exception ou d'une reconnaissance de la responsabilité, etc.³¹.

D'après le droit américain, les pots-de-vin («kickbacks») n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale, qu'une procédure ait été ouverte ou non contre le bénéficiaire³².

1.5.2 Allemagne

Le droit allemand distingue les amendes prononcées par une autorité nationale, un tribunal national ou un organe européen des amendes prononcées par un Etat tiers. Dans le premier cas, les amendes ne sont en principe pas déductibles des impôts. Une déduction de certains éléments diminuant le bénéfice peut être admise. La question de savoir s'il a déjà été tenu compte des éléments non déductibles lors de la fixation de l'amende est aussi examinée. Les peines pécuniaires prononcées par des tribunaux étrangers n'ouvrent droit à une déduction fiscale en Allemagne que si elles ne sont pas contraires à l'ordre public, c'est-à-dire si elles n'enfreignent pas des principes fondamentaux de l'ordre juridique allemand. La non admission de la déduction tient compte du principe de l'unité du droit³³.

Les frais de procès entraînés par des procédures pénales ouvrent droit à une déduction si le reproche pénal est fondé sur un comportement professionnel³⁴.

Les commissions occultes et les pots-de-vin n'ouvrent pas droit à une déduction. Ceci est en particulier fondé sur le fait que la protection de l'ordre juridique justifie en principe en ce cas de déroger au principe net³⁵.

1.5.3 France

En France, la déduction fiscale des sanctions pécuniaires n'est pas admise. Cela s'étend aux engagements légaux, indépendamment de leur nature juridique. Sont notamment des sanctions financières les majorations, amendes, confiscations et astreintes. Outre les amendes pénales, les sanctions financières relevant du droit fiscal, douanier, social, ainsi que du droit du travail et de la concurrence n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale. Il en est de même des sanctions prononcées en vertu du droit européen ou du droit étranger si elles sont liées à des activités imposables en France³⁶.

³¹ SHASHY ABRAHAM N.M. JR./CLUNKEL NATHAN E., Tax Treatment of Penalties and Fines (<http://www.kslaw.com> > Publications More > 04 Jan 2015 Tax Treatment of Penalties and Fines > View Article [état le 1^{er} juillet 2015]).

³² FISHMAN STEPHEN, Business Expenses that are never deductible (<http://www.nolo.com> > > Free legal information > taxes > Business and Tax Deductions > Business Deductions > Operating Expense Deductions > Business Expenses That Are Never Deductible [état le 3 juillet 2015]).

³³ TIEPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 21^e édition, Cologne, 2013, §8 n. 294.

³⁴ TIEPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 21^e édition, Cologne, 2013, §8 n. 297.

³⁵ TIEPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 21^e édition, Cologne, 2013, §8 n. 299.

³⁶ Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, BIC-Frais-et charges-Charges exceptionnelles-Opérations concernées-Pénalités et amendes (<http://bofip.impots.gouv.fr> > Navigation dans le plan de classement > Bénéfices industriels et commerciaux > Frais et charges > Titre 6: Charges exceptionnelles > Chapitre 2 > Opérations concernées > Section 2: Pénalités et amendes [état le 6 juillet 2015]).

En droit français, la corruption privée active et passive sont passibles de sanctions³⁷. L'imposition des commissions occultes versées à des particuliers n'est pas expressément prévue. Cependant, il ressort du système fiscal que les commissions occultes versées à des particuliers n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale.

1.5.4 Italie

En droit italien, tandis que de manière expresse les amendes fiscales n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale, des dispositions régissant le droit à une déduction pour les autres sanctions financières font défaut. En principe, il n'y a pas de distinction entre les sanctions de droit civil («sanzioni civilistiche»), les mesures de droit pénal («sanzioni penali»), les sanctions pénales frappant les personnes morales («sanzioni pecuniarie») et les sanctions administratives («sanzioni amministrative»). D'après une première partie de la doctrine, il est tenu compte du caractère de la sanction. Les sanctions qui visent à réparer un tort ouvrent droit à une déduction. En revanche, les sanctions à caractère pénal n'ouvrent pas droit à une déduction. Cependant, la doctrine dominante considère que les sanctions n'ouvrent en aucun cas droit à une déduction fiscale, car il s'agit de charges qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial³⁸. Une minorité estime cependant que les sanctions peuvent constituer des charges justifiées par l'usage commercial dans certains cas et qu'elles devraient alors ouvrir droit à une déduction fiscale.

Les commissions occultes versées à des particuliers exerçant des fonctions dirigeantes ou à des liquidateurs sont passibles de sanctions en droit italien (art. 2635 du code civil italien)³⁹. Les coûts et les charges directement liés à des actes ou activités qui peuvent être qualifiés de délictueux n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale en droit italien⁴⁰.

2 Commentaire des différents articles

Art. 27, al. 2, let. f et art. 59, al. 1, let. f, LIFD, art. 10, al. 1, let. g et art. 25, al. 1, let. f, LHID

Les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles n'ont pas de caractère pénal, ont été ajoutées à la liste non exhaustive des charges justifiées par

³⁷ Rapport du troisième cycle d'évaluation du GRECO pour la France, ch. 36 et suivants, du 19 février 2009 (<http://www.coe.int> > Etat de droit > Menaces contre l'Etat de droit > Corruption GRECO > Evaluations > III. Troisième cycle d'évaluation > Tableau des Rapports d'Evaluation et de Conformité > France Theme I FR [état le 3 juillet 2015]).

³⁸ CAZZATO ANNALISA, FISCOOGGI, Notiziario fiscale dell'Agenzia delle Entrate, «Le sanzioni nel reddito d'impresa. I percorsi dell'ineducibilità (3)», 7 septembre 2010. <http://www.fiscooggi.it> > analisi et commenti > Archivio Analisi et commenti > Settembre 2010 [état le 20 juillet 2015]).

³⁹ Rapport du troisième cycle d'évaluation du GRECO pour l'Italie, ch. 57 et suivants (<http://www.coe.int> > Etat de droit > Menaces contre l'Etat de droit > Corruption GRECO > Evaluations > III. Troisième cycle d'évaluation > Tableau des Rapports d'Evaluation et de Conformité > Italie Theme I FR [état le 3 juillet 2015]).

⁴⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare N. 32/E; Rome, 3 août 2012. <http://www.agenziaentrate.gov.it> > Documentazione > Provvedimenti, circolari e risoluzioni > Circolari > Archivio circolari > Le circolari 2012 [état le 20 juillet 2015]).

l'usage commercial. Elles ne visent pas la réparation d'un tort mais la correction d'une situation qui est apparue suite au non-respect de la législation. Conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique, la sanction prononcée est déduite du bénéfice imposé au titre des charges, ce qui crée un équilibre sur le plan fiscal. La réduction du bénéfice corrige également les éventuels avantages concurrentiels obtenus par le comportement illicite.

En cas de peine combinée, le montant de la sanction visant à réduire le bénéfice ouvre droit à une déduction fiscale. D'après le droit en vigueur, pour les faits diminuant l'impôt, le fardeau de la preuve incombe au contribuable. Si le contribuable n'est pas en mesure de prouver que la sanction prononcée contient des éléments visant à réduire le bénéfice, il doit assumer les conséquences de cette absence de preuve. Dans ce cas, la sanction est intégralement considérée comme non déductible fiscalement. Si le contribuable est en mesure de prouver que la sanction prononcée vise en partie à réduire le bénéfice, mais qu'il ne peut déterminer dans quelle mesure, c'est à l'autorité de taxation qu'il incombe de le déterminer.

En ce qui concerne les entreprises actives sur le plan international, la sanction visant à réduire le bénéfice doit en principe être infligée au sujet de droit pour lequel un lien factuel existe entre les charges et l'activité commerciale. Si une personne morale sise en Suisse a un établissement stable à l'étranger, cet établissement stable à l'étranger n'est alors pas assujéti à l'impôt en Suisse (art. 52, al. 1, LIFD). Il y a lieu de déterminer, dans le cadre de la répartition fiscale internationale, où le bénéfice réalisé de manière illicite a été enregistré. Si la Suisse a imputé ce bénéfice à l'établissement stable, la sanction visant à réduire le bénéfice doit être imputée à ce dernier. La société mère suisse ne peut déduire la sanction visant à réduire le bénéfice au titre des charges justifiées par l'usage commercial que si le bénéfice réalisé de manière illicite lui a été imputé. Si l'établissement stable situé à l'étranger subit une perte suite à la prise en considération d'une réduction du bénéfice, conformément à l'art. 52, al. 3, LIFD, la société mère suisse doit prendre à sa charge au moins temporairement cette perte.

Dans les rapports entre la société mère sise en Suisse et sa filiale sise à l'étranger, il faut distinguer à qui la sanction visant à réduire le bénéfice a été infligée. Si la sanction est prononcée contre la société mère, elle n'affecte pas la filiale, car les deux sociétés ont des personnalités juridiques distinctes. En revanche, pour la société mère, la sanction visant à réduire le bénéfice constitue une charge justifiée par l'usage commercial qui ouvre droit à une déduction fiscale. Si la sanction est prononcée contre la filiale sise à l'étranger, il y a lieu de se fonder sur le droit étranger applicable pour déterminer dans quelle mesure la sanction visant à réduire le bénéfice est déductible. La sanction visant à réduire le bénéfice n'a pas de conséquence directe pour la société mère suisse. Toutefois, si la participation détenue par la société mère subit une perte de valeur en raison de la sanction infligée à la filiale, la société mère peut faire valoir une réévaluation avec incidence fiscale (art. 62 LIFD).

Art. 27, al. 3, let. a et art. 59, al. 2, let. a, LIFD, art. 10, al. 1^{bis}, let. a et art. 25, al. 1^{bis}, let. a, LHID

La nouvelle formulation concernant les commissions occultes a pour conséquence que non seulement les commissions occultes versées à des agents publics suisses ou étrangers ne sont pas déductibles, mais aussi les commissions occultes versées à des particuliers, lesquelles, suite au durcissement du droit pénal décidé par le Parlement, seront passibles de sanctions à l'avenir. La formulation actuelle «versées à des agents publics suisses ou étrangers» n'est donc plus nécessaire.

Il convient de retenir que c'est le tribunal pénal et non l'autorité fiscale qui se prononce sur la qualification de commissions occultes au regard du droit pénal. En se fondant sur l'ordonnance pénale ou le jugement pénal, il incombe à l'autorité fiscale de corriger les taxations concernées. Pour les taxations déjà entrées en force, une procédure de rappel d'impôt doit être ouverte. Le cas échéant, l'ouverture d'une procédure pour soustraction d'impôt doit être envisagée.

Si les autorités fiscales fédérales soupçonnent un versement à des fins de corruption, elles ont l'obligation de le faire savoir aux autorités de poursuite pénale. En vertu de l'art. 22a de la loi du 24 mars 2000 sur le personnel de la Confédération (LPers)⁴¹, tous les employés de la Confédération ont l'obligation de dénoncer les crimes et délits poursuivis d'office dont ils ont connaissance dans l'exercice de leur activité professionnelle ou qui leur sont signalés. Quant à savoir si cette obligation existe aussi pour les employés des administrations fiscales cantonales, la réponse dépend du droit du personnel du canton concerné.

Dans le cadre d'une procédure pénale pendante, il convient de suspendre la procédure de taxation jusqu'à ce qu'une décision pénale concernant la qualification du versement soit entrée en force.

Art. 27, al. 3, let. b et art. 59, al. 2, let. b, LIFD, art. 10, al. 1^{bis}, let. b et art. 25, al. 1^{bis}, let. b, LHID

Les dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial. Si les amendes et peines pécuniaires n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale, de manière cohérente, les dépenses plus largement liées aux infractions sanctionnées n'ouvrent pas non plus droit à une déduction fiscale.

Parfois, les charges constituent elles-mêmes une activité délictuelle, par exemple le financement du terrorisme (art. 260^{quinquies} CP). Cependant, en règle générale, les charges sont utilisées en tant que moyen de l'infraction ou en tant que contrepartie convenue pour la commission de l'infraction. Les charges de cette nature sont par exemple les charges de conseil concernant les activités illicites ou les frais, qu'un collaborateur cause pour commettre une activité illicite avec un client, ou encore le bonus que le collaborateur reçoit pour la conclusion de l'affaire.

L'autorité fiscale ne peut en principe déterminer s'il existe un lien entre une charge et une infraction qu'en se fondant sur un jugement pénal. Ce jugement doit définir l'infraction, l'auteur de l'infraction, l'implication de l'entreprise, dans le domaine d'activité de laquelle l'infraction a été commise, le genre de l'infraction, ainsi que les moyens de l'infraction. Si l'autorité fiscale constate que des charges correspondantes existent, elle ouvre une procédure en rappel d'impôt ou pour soustraction d'impôt.

Art. 27, al. 3, let. c, LIFD et art. 10, al. 1^{bis}, let. c, LHID

La question de savoir si les amendes et les peines pécuniaires prononcées contre des personnes exerçant une activité lucrative indépendante ouvrent droit à une déduction d'après le droit en vigueur est controversée. Le Conseil fédéral est d'avis que c'est une question d'interprétation à laquelle il faut répondre par la négative.

⁴¹ RS 172.220.1

Le projet de loi prévoit des dispositions expresses pour que les amendes et les peines pécuniaires prononcées contre des personnes exerçant une activité lucrative indépendante n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale. Dorénavant, les frais de procès liés à des procédures pénales n'ouvrent pas non plus droit à une déduction fiscale, si la procédure aboutit à une condamnation.

Les amendes et peines pécuniaires selon le CP et le droit pénal accessoire sont des sanctions prévues par la loi. Elles sont prononcées en raison d'une faute personnelle et visent à compenser le tort causé. D'après le principe de la culpabilité, elles doivent concerner personnellement l'auteur et être définies en fonction de sa culpabilité. Les amendes et peines pécuniaires n'ouvrant pas droit à une déduction, l'effet punitif n'est pas atténué au moyen du droit fiscal. En outre, se conformer au droit fait partie de l'obligation de diligence objectivée du directeur ordinaire⁴². Les activités délictueuses ne présentent donc pas de lien causal reposant sur des faits avec l'exploitation commerciale. Les amendes et peines pécuniaires ne constituent donc pas des charges justifiées par l'usage commercial.

Les frais de procès comprennent les émoluments judiciaires, les frais qui incombent pour établir la preuve (par exemple expertise), les frais de représentation de l'intéressé ainsi que d'éventuels dépens à verser à d'autres participants à la procédure. Comme les frais de procès incombent suite au reproche d'un comportement délictueux, ce n'est pas l'entreprise qui doit les supporter. Ils ne font pas partie des charges justifiées par l'usage commercial habituelles. C'est pourquoi, si la procédure pénale aboutit à une condamnation, les frais de procès ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Si l'entreprise est acquittée entièrement ou en partie, les frais de procès sont entièrement déductibles.

Si une condamnation est prononcée, les frais de procès liés à des charges n'ouvrant pas droit à une déduction fiscale, d'après l'art. 27, al. 3, let. a et b et l'art. 59, al. 2, let. a et b, LIFD, l'art. 10, al. 1^{bis}, let. a et b et l'art. 25, al. 1bis, let. a et b, LHID, ne relèvent pas de ces dernières dispositions mais de celles énumérées dans le titre.

Art. 27, al. 3, let. d et art. 59, al. 2, let. d, LIFD, art. 10, al. 1^{bis}, let. d et art. 25, al. 1^{bis}, let. d, LHID

Le traitement fiscal des sanctions administratives de nature financière à caractère pénal d'après le droit en vigueur est controversé. Le Conseil fédéral est d'avis que ces dernières ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial et que, d'après le droit en vigueur, elles n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale. Le projet de loi contient une disposition expresse en ce sens. Dorénavant, les frais de procès afférents à une procédure pénale qui a abouti à une condamnation n'ouvrent pas non plus droit à une déduction. L'effet punitif ne doit pas être atténué pour l'auteur. Cela s'applique notamment aux sanctions administratives calculées en fonction du chiffre d'affaires de l'art. 49a de la loi fédérale du 6 octobre 1995 sur les cartels et autres restrictions à la concurrence (LCart)⁴³, de l'art. 60 de la loi fédérale du 30 avril 1997 sur les télécommunications (LTC)⁴⁴ et de l'art. 90, al. 1, de la loi fédérale du 24 mars

⁴² ATF 113 Ib 114; ATF des 4 mars 2002 (2A.457/2001) et 29 novembre 2002 (2P.153/2002 et 2A.358/2002).

⁴³ RS 251

⁴⁴ RS 784.10

2006 sur la radio et la télévision (LRTV)^{45,46} Il est vrai que le calcul de ces sanctions prend en compte le «profit présumé» résultant des pratiques illicites de l'entreprise; cependant, la sanction doit en priorité être évaluée en fonction de la durée et de la gravité des pratiques illicites (cf. art. 49a, al. 1, LCart). Étant donné que ces sanctions ont principalement un caractère pénal, en principe elles n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale⁴⁷.

Art. 59, al. 1, let. a, LIFD et art. 25, al. 1, let. a, LHID

Dans ces dispositions, il n'est pas expressément prévu que les amendes fiscales n'ouvrent pas droit à une déduction. C'est en partie justifié par le fait que l'art. 59, al. 2, let. c, LIFD exclut expressément les amendes, dont font partie les amendes fiscales, des charges justifiées par l'usage commercial.

Art. 59, al. 2, let. c, LIFD et art. 25, al. 1^{bis}, let. b, LHID

Les amendes et les sanctions administratives de nature financière à caractère pénal ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial pour les personnes morales non plus. Contrairement à l'art. 27, al. 3, let. c, LIFD, l'art. 59, al. 2, let. c, LIFD ne mentionne pas les peines pécuniaires. Par sa nature, cette sanction ne peut pas être prononcée contre des personnes morales. Les frais de procès afférents à une procédure pénale n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale, si la procédure est liée au comportement délictueux d'une personne morale et aboutit à une condamnation.

Il est clair que les amendes qui sont prononcées contre un employé de la personne morale, en tant que sanctions strictement personnelles pour une infraction commise intentionnellement ne constituent de toute façon pas des charges justifiées par l'usage commercial de la personne morale.

En ce qui concerne les amendes, les sanctions administratives de nature financière à caractère pénal et les frais de procès y afférents, nous renvoyons au commentaire de l'art. 27, al. 3, let. c, LIFD.

3 Conséquences économiques

3.1.1 Conséquences du traitement fiscal des sanctions financières frappant des actes illicites

Les éléments de décision au moyen desquels l'étendue des actes illicites peut être influencée jusqu'à un certain degré sont (1) la probabilité de détecter des infractions et (2) l'importance et la forme de la peine qui sera appliquée si une infraction est découverte. Dans ce domaine, à la lumière des connaissances et des expériences présentées dans les études empiriques, la probabilité qu'un acte illicite soit découvert

⁴⁵ RS 784.40

⁴⁶ Voir à ce sujet LOCHER ALEXANDER, Verwaltungsrechtliche Sanktionen, Rechtliche Ausgestaltung, Abgrenzung und Anwendbarkeit der Verfahrensgarantien, thèse ZH 2013, Zurich/Bâle/Genève 2013, p. 90 et suivantes, p. 174 et suivantes, en particulier p. 185 et suivante avec renvois.

⁴⁷ SIMONEK MADELEINE, op.cit., citation des expertises juridiques, ch. 5.7.3.2.

et poursuivi exerce un effet préventif nettement supérieur à l'importance de la peine⁴⁸. Le droit fiscal influence le second élément. En se fondant sur le modèle de Tabbach⁴⁹, il est possible d'identifier les effets des différents traitements fiscaux des sanctions visant à réduire le bénéfice, amendes, et sanctions administratives de nature financière sur l'étendue des activités illicites et indésirables.

Comme les sanctions visant à réduire le bénéfice n'ont pas de caractère pénal, de telles charges sont traitées comme des charges justifiées par l'usage commercial. Le bénéfice réalisé au moyen d'actes illicites est frappé de l'impôt sur le bénéfice et la sanction visant à réduire le bénéfice réalisé au moyen d'un acte illicite aussi ouvre droit à une déduction fiscale. Cette systématique a pour conséquence que le droit fiscal n'a pas d'influence sur l'étendue des actes illicites. Il est donc neutre par rapport à la décision de l'entreprise.

Si les amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal ne peuvent pas être déduites dans le cadre des impôts directs, la mesure pénale déploie tout son effet. Cela a des conséquences sur le bénéfice susceptible d'être réalisé au moyen d'un acte illicite, qui dépend de la probabilité que l'infraction soit découverte ou non et du bénéfice ou de la perte financière qui en découle. Le bénéfice attendu d'un acte illicite est moindre en ce cas que si la sanction financière ouvrait droit à une déduction fiscale. Par conséquent, les actes illicites ont moins d'attrait, y compris sur le plan économique. Cette comparaison ne vaut que si les tribunaux et autorités compétentes pour prononcer des sanctions ne tiennent pas compte du fait que l'effet de la sanction est affecté par le système fiscal. S'il est tenu compte des conséquences fiscales lors de la fixation du montant de la sanction, le traitement fiscal n'a pas d'effet sur l'étendue ou le nombre des actes illicites. En ce cas, une amende de 1000 francs qui n'ouvre pas droit à une déduction fiscale a le même caractère pénal qu'une amende de 1200 francs, que le calcul des impôts permet de ramener à 200 francs. Il reste la question de savoir si les tribunaux et autorités compétentes pour prononcer des sanctions tiennent compte ou non des conséquences fiscales de leurs décisions. D'après le droit en vigueur, cette question ne se pose pas, étant donné qu'aucune amende ne peut être prononcée contre une société, mis à part les amendes fiscales et amendes du fait de la responsabilité de l'entreprise (art. 102 CP). Pour ces deux exceptions, la question se pose à peine: les amendes pour soustraction de l'impôt sur le bénéfice sont d'ores et déjà expressément exclues des déductions possibles, et il n'existe jusqu'ici aucun arrêt sur la punissabilité de l'entreprise.

L'accroissement des risques liés aux amendes et sanctions pour les entreprises peut certes affaiblir l'attrait de la place économique pour certaines entreprises (voir ch. 3.1.2), tout en étant un avantage pour l'ensemble de l'économie: le risque accru constitue pour les propriétaires d'entreprise, en particulier dans les branches qui sont le plus exposées aux risques liés aux actes illicites des gestionnaires, une incitation à mettre en œuvre des mécanismes de contrôle et de surveillance renforcés, afin de

⁴⁸ BLOCK MICHAEL K. et VERNON E. GERETY, Some Experimental Evidence on Differences between Student and Prisoner Reactions to Monetary Penalties and Risk, *Journal of Legal Studies* 24(1), 1995: p. 123-138; GROGGER J., Certainty vs. Severity of Punishment, *Economic Inquiry* 29, 1991: p. 297-309.

⁴⁹ TABBACH, AVRAHAM D., Criminal Behavior, Sanctions, and Income Taxation: An Economic Analysis, *Journal of Legal Studies* 32(2), 2003 p. 383 à 406 et TABBACH, AVRAHAM D., "Crime, Punishment and Tax", *Review of Law and Economics* 9(1), 2013. p. 97-124.

diminuer les risques d'infractions économiques dans l'entreprise. D'après les enseignements tirés de diverses études, la criminalité économique entraîne des coûts élevés pour les entreprises⁵⁰.

En ce qui concerne les amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal, le droit en vigueur déploie déjà ces effets sur l'attrait de la place économique. Étant donné que (1) les frais de procès afférents à des amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal, (2) les dépenses qui permettent la commission d'infractions et (3) les commissions occultes versées à des particuliers n'ouvrent pas droit à une déduction, cela diminue le bénéfice susceptible d'être réalisé au moyen d'actes illicites. Le projet de loi a donc un effet positif en matière de prévention pénale.

3.1.2 Conséquences sur l'attrait de la place économique

La sanction visant à réduire le bénéfice ouvre droit à une déduction fiscale, c'est pourquoi le système fiscal n'a pas d'influence sur les décisions des entreprises. Elle n'a pas non plus d'effet négatif sur la compétitivité ni sur l'attrait de la place économique suisse.

Les effets du traitement fiscal des amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal sur l'attrait de la place économique suisse dépendent de divers facteurs.

Si l'on défend l'avis que selon ce projet de loi, les versements qui n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale conduisent à une augmentation du bénéfice imposable et donc en principe à une augmentation de la charge fiscale, le projet peut en principe avoir des effets néfastes sur l'attrait de la place économique suisse. Si l'on défend l'avis contraire, il n'a pas d'effet sur l'attrait de la place économique suisse. Le fait que les frais de procès et les commissions occultes versées à des particuliers n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale est nouveau, mais pour les sanctions administratives de nature financière à caractère pénal, le projet correspond déjà au droit en vigueur et à ses effets.

Le fait qu'il existe des asymétries en matière d'information entre les détenteurs et les gestionnaires d'entreprises peut avoir un effet sur la compétitivité de la place économique. Les détenteurs d'entreprises (investisseurs) sont désavantagés en matière d'information par rapport aux directeurs qu'ils ont engagés. Ils ne peuvent surveiller chaque étape du travail de la direction. Pourtant, au travers des sanctions administratives de nature financière à caractère pénal, les actes illicites des collaborateurs d'une entreprise se répercutent finalement sur les investisseurs. En fin de compte, ce sont les détenteurs d'entreprise qui sont touchés par les effets du traitement fiscal des sanctions administratives de nature financière à caractère pénal à hauteur de l'impôt sur le bénéfice, même lorsque les actes illicites sont imputables à la direction.

Il en est de même, lorsqu'une sanction administrative de nature financière à caractère pénal est prononcée contre une entreprise assujettie à l'impôt en Suisse en raison du comportement de sa filiale⁵¹ ou de son établissement stable. Si la sanction est

⁵⁰ Price Waterhouse Coopers Suisse «Economic Crime: A Swiss Perspective», 2014.

⁵¹ Avis fondé sur l'art. 49a LCart (ATF du 29 juin 2012 [2C_484/1010]).

prononcée contre une filiale ou, dans le cas d'un établissement stable à l'étranger, contre l'établissement stable lui-même, la sanction développe indirectement ses effets sur le siège dans certains cas.

Cela peut donc avoir tendance à diminuer l'attrait de la Suisse dans certains cas pour les entreprises qui présentent parfois des pratiques illicites. Toutefois, les actes illicites ne sont pas souhaitables pour l'économie dans son ensemble (voir ch. 3.1.1) et peuvent en outre causer un dommage de réputation, lequel à son tour se répercutera sur l'attrait de la place économique suisse. En outre, les actes illicites ne doivent être encouragés en aucune manière, eu égard à l'état de droit. Cette considération est nettement plus importante que toute autre visée lucrative.

3.1.3 Conséquences sur l'équité fiscale et le civisme des contribuables

Le projet de loi peut avoir un effet positif sur l'équité du système fiscal perçue par les citoyens. Cela devrait correspondre à la perception largement répandue que les contribuables qui commettent des actes socialement indésirables et par conséquent sanctionnés par le système judiciaire ne sont pas dans le même temps allégés au moyen du système fiscal. Les études montrent que l'équité, parallèlement au montant de la charge fiscale, est importante pour favoriser le civisme des contribuables⁵². Par conséquent, le projet de loi devrait avoir un effet bénéfique sur le civisme des contribuables.

4 Conséquences sur les finances et sur le personnel

4.1.1 Conséquences financières

Les conséquences du projet de loi sur le budget ne peuvent pas être chiffrées. Cela tient à ce que le traitement fiscal des amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives de nature financière à caractère pénal n'est pas expressément prévu dans le droit en vigueur. Par conséquent, on ne dispose d'aucune donnée chiffrée étant donné que la question de la déduction des sanctions administratives de nature financière à caractère pénal ne s'est posée que dans de rares cas jusqu'ici. A ceci s'ajoute qu'il n'existe aucun arrêt d'un tribunal qui puisse éclairer la question de la punissabilité des entreprises. En outre, les sanctions financières prononcées contre les filiales à l'étranger ou les établissements stables à l'étranger d'un groupe suisse frappent ces derniers et non directement la société mère suisse (voir le ch. 2). Enfin, il n'est pas encore possible de déterminer dans quelle mesure les sanctions administratives de nature financière à caractère pénal qui ont été récemment évoquées dans les médias, par exemple celles qui ont été prononcées contre des institutions financières suisses, seront prises en compte dans la taxation. Cependant, étant donné la faible importance pour l'attrait de la place économique et les effets positifs sur l'économie, il ne faut pas s'attendre à d'importantes conséquences financières. Il en est de même des frais de

⁵² KIRCHGÄSSNER GEBHARD, Fairness, Steuermoral und Steuerhinterziehung, Wirtschaftsdienst 4/2008, p. 230-233.

procès liés à des procédures pénales et des commissions occultes versées à des particuliers.

4.1.2 Conséquences sur le personnel

En principe, le projet n'a aucune conséquence à long terme sur le personnel de la Confédération, des cantons et des communes. Il n'est pas possible de déterminer de manière concluante dans quelle mesure les cantons subiront des effets en matière de personnel en raison de l'augmentation des affaires et des questions de délimitation.

5 Constitutionnalité

Le projet se fonde sur les art. 128 et 129 Cst., qui habilite la Confédération à percevoir l'impôt fédéral direct et à harmoniser les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Le législateur est en particulier tenu de définir l'objet de l'impôt et les principes généraux le régissant dans la loi (art. 127, al. 1, Cst.).

Eu égard à l'impôt sur le bénéfice, le législateur a mis en œuvre cette obligation constitutionnelle aux art. 57 et suivants LIFD et 24 et suivants LHID. En principe, pour le calcul de l'impôt on se sert du compte de résultats, lequel tient compte des charges justifiées par l'usage commercial. Certaines de ces charges sont énumérées de manière non exhaustive à l'art. 59 LIFD et à l'art. 25, al. 1, LHID, à la différence des amendes fiscales qui ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial.

L'objet de l'impôt sur le revenu des personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante est défini aux art. 25, 27 et suivants, LIFD et aux art. 7, 8 et 10 LHID. L'art. 27 LIFD et l'art. 10 LHID énumèrent de manière non exhaustive les charges justifiées par l'usage commercial. Les commissions occultes versées à des particuliers sont exclues de ces charges.

Le projet de loi précise ces dispositions en prévoyant expressément que les sanctions administratives de nature financière à caractère pénal n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale, ce qui, de l'avis du Conseil fédéral, est déjà le cas dans le droit en vigueur, et que les sanctions visant à réduire le bénéfice et dépourvues de caractère pénal constituent des charges justifiées par l'usage commercial et ouvrent droit à une déduction fiscale.

D'après l'art. 27, al. 2, LIFD et l'art. 59, al. 2, LHID ainsi que d'après l'art. 10, al. 1^{bis} et l'art. 25, al. 1^{bis}, LHID, les commissions occultes versées à des agents publics ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial. En prévision de la future punissabilité des commissions occultes versées à des particuliers, y compris celles ne relevant pas du droit de la concurrence, le projet de loi instaure une égalité de traitement fiscal entre ces dernières et les commissions occultes versées à des agents publics.