

economiesuisse
Madame Sandra Spieser
Stv. Leiterin Finanzen & Steuern
Hegibachstrasse 47
8032 Zurich

Lausanne, le 8 mars 2016

u:\1p\politique_economique\consultations\2016\pol1604_deductibilite_fi
scale_des_amendes\pol1604_reponse_consult_eco.docx LMA/jek

Loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières

Madame,

Nous avons bien reçu votre courriel daté du 18 décembre 2015, relatif au projet mentionné sous rubrique, et vous remercions de nous consulter à ce propos.

Contexte général

Le traitement fiscal des amendes et des sanctions administratives de nature financière n'est pas expressément prévu dans la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), ni dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs cantonaux (LHID).

Selon le droit actuel, seules les amendes fiscales sont traitées de manière claire dans les lois fiscales. Elles ne sont pas déductibles du revenu des personnes physiques et ne peuvent être comptabilisées comme charge commerciale dans les sociétés.

Pour le surplus, les amendes font l'objet d'une controverse dans la doctrine et dans la pratique. 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. Dans le droit en vigueur, la corruption privée est régie par la loi fédérale sur la concurrence déloyale (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. 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 concurrence.

Le versement d'une commission occulte à un particulier est passible de sanctions même si une situation classique de concurrence fait défaut. Ces nouvelles dispositions pénales remettent en cause la déductibilité des montants versés dans le cadre d'une corruption privée qui, désormais, est passible de sanction pénale.

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 d'impôt.

Une modification est également proposée pour les commissions occultes qui ont récemment fait l'objet d'un durcissement au niveau pénal. Considérant qu'en matière pénale, le versement de commissions occultes est désormais passible de sanctions pénales, le projet qui nous est soumis à consultation prévoit que, 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.

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

Appréciation

L'appréciation de la CVCI sur les différents points du projet est la suivante :

1. Amendes, peines pécuniaires, sanctions administratives de nature financière à caractère pénal

Selon le principe général de l'imposition, suivant la capacité contributive, un contribuable ne devrait pas être imposé sur un bénéfice supérieur à celui qui lui reste en fin d'exercice. A cet égard, on pourrait penser que les amendes, même si elles ont un caractère pénal, dès lors qu'elles ont été versées, devraient pouvoir être déductibles comme charge.

Le principe selon lequel le bilan commercial fait autorité pour déterminer le bénéfice imposable d'une entreprise (« Massgeblichkeitsprinzip ») n'est pas contesté. Le bilan commercial et le compte de résultats doivent servir de base pour déterminer le bénéfice au regard du droit fiscal.

En principe, toute charge qui échoit dans le cadre de l'exploitation commerciale devrait ouvrir droit à une déduction fiscale. Il est cependant possible de s'écarter du bilan commercial lorsqu'une disposition de droit fiscal prévoit un ajustement.

En l'espèce, cet écart se justifie au profit de la garantie d'un état de droit et du respect de l'unité du droit. Il n'est en effet pas cohérent, ni moral de considérer qu'une dépense qui découle d'un comportement illégal puisse être considéré en droit fiscal comme une vulgaire charge liée à l'activité professionnelle ou commerciale, au même titre que les autres charges justifiées par l'usage commercial. Une amende n'est pas à proprement parler une charge justifiée par l'usage commercial.

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, offrent une solution qui met fin à la controverse des déductions d'amendes, et qui permet une cohérence entre l'aspect pénal et l'aspect fiscal. En ce sens, elles contribuent 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.

La question se pose de savoir comment traiter, dans le contexte international, les amendes, les sanctions financières de nature administrative dotées d'un caractère punitif et les réductions du bénéfice. A cet effet, il est primordial de déterminer à quel sujet de droit ces paiements doivent être attribués. Etant donné que les amendes et les sanctions financières de nature administrative dotées d'un caractère punitif ne constituent pas une charge déductible, elles doivent, pour la détermination du bénéfice sous l'angle fiscal, être imputées au sujet qui les a comptabilisées, peu importe qu'elles aient été infligées par une autorité suisse ou étrangère. **Ce qui compte c'est uniquement que la sanction punisse un comportement coupable imputable à la personne morale directement. Les amendes infligées par des autorités étrangères doivent donc être examinées selon ces critères et traitées fiscalement en conséquence.**

2. Frais de procès

Concernant les frais de procès, la solution proposée de ne pas admettre la déduction des frais de procès qui débouchent sur des amendes et des peines pécuniaires est conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral, selon laquelle les frais de procès ne doivent pas être pris en compte fiscalement si les dommages et intérêts versés n'ouvrent pas le droit à une déduction. Toutefois, nous considérons que l'absence de déduction des frais de procès n'est justifiée que si le procès aboutit à une condamnation. Si la société ou un indépendant intente un procès contre une amende fiscale à caractère pénal et qu'il gagne le procès, voire partiellement, les frais doivent pouvoir être portés en déduction comme charge justifiée par l'usage commercial. Or, la disposition modifiée telle qu'elle est rédigée n'est pas claire et devrait être reformulée dans ce sens. Les articles du projet qui prévoient pour la LHID et la LIFD que « Ne sont pas déductibles :...c. les amendes, les peines pécuniaires et *les frais de procès y afférents* ; d. les sanctions financières de nature administrative, dans la mesure où elles ont un caractère pénal, et *les frais de procès y afférents* » pourraient, selon une interprétation littérale du texte, conduire à l'exclusion des frais de procès alors même que le Tribunal, à l'issue du procès, aurait supprimé l'amende. Les dispositions topiques devraient donc à notre sens être reformulée aux lettres c et d pour n'exclure que les frais de procès qui aboutissent au prononcé de l'amende.

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

La CVCI soutient la solution qui consiste à considérer que les réductions de bénéfices donnent droit à une déduction fiscale. Cette déduction est la contrepartie de la considération selon laquelle le revenu d'une activité lucrative, même 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. Il est juste de considérer, en se fondant sur la doctrine (op. cit. p. 13 du Message), qu'en application de ce même principe, les sanctions financières dépourvues de caractère pénal constituent une charge justifiée par l'usage commercial qui réduit d'autant plus le bénéfice imposable.

4. Commissions occultes versées dans les cas de corruption privée

Selon le principe général de l'imposition, suivant la capacité contributive, un contribuable ne devrait pas être imposé sur un bénéfice supérieur à celui qui lui reste en fin d'exercice. A cet égard, on pourrait penser que les commissions occultes, dès lors qu'elles ont été versées devraient pouvoir être déductibles comme charge, dès lors qu'elles constituent comptablement et effectivement une charge.

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. Pour les mêmes raisons que celles évoquées sous le point 1 (sécurité du droit, cohérence entre le droit pénal et le droit fiscal, principe de l'unité du droit), nous considérons qu'il est juste et cohérent de ne pas admettre la déductibilité des commissions occultes dès lors qu'elles sont pénalement répréhensibles.

5. Entrée en vigueur

La rétroactivité est contraire au principe de la sécurité et de la prévisibilité du droit. Selon la jurisprudence, il est cependant possible de déroger à certaines conditions au principe de non-rétroactivité des lois: il faut que la rétroactivité soit expressément prévue par la loi, qu'elle soit raisonnablement limitée dans le temps, qu'elle ne conduise pas à des inégalités choquantes, qu'elle se justifie par des motifs pertinents, c'est-à-dire qu'elle réponde à un intérêt public plus digne d'être protégé que les intérêts privés en jeu et, enfin, qu'elle respecte les droits acquis (ATF 116 la 214 consid. 4a, 113 la 425 et les références citées).

L'entrée en vigueur du projet sera fixée par le Conseil fédéral. Selon le principe général applicable en droit fiscal de non-rétroactivité des lois, le refus de la déductibilité des amendes fiscales ne devrait concerner que les périodes fiscales qui suivent l'entrée en vigueur de la loi. On fait confiance au Conseil fédéral pour qu'il ne prévoie pas une entrée rétroactive de la loi, au risque de violer les principes fondamentaux de la jurisprudence et de notre Constitution.

De manière générale, et pour les motifs évoqués, la CVCi adhère aux propositions de modifications du projet de loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières, sous réserve d'une reformulation des dispositions qui concernent le refus de la déduction des frais de procès liés à des amendes et des sanctions financières à caractère pénal. Le refus de la déduction ne doit clairement concerner que les frais de procès qui aboutissent à une confirmation de la sanction.

Tout en vous remerciant de l'intérêt que vous porterez à ces lignes, nous vous prions d'agréer, Madame, nos salutations distinguées.

Chambre vaudoise du commerce et de l'industrie



Guy-Philippe Bolay
Directeur adjoint



Lydia Masméjan
Responsable fiscalité