

# Nouvelle réglementation de la déduction des amendes pour les entreprises



## Andrea Opel

Prof. Dr en droit, Andrea Opel, professeure de droit fiscal, Université de Lucerne, consultante JP Steuer SA

Le 19 juin 2020, le Parlement a adopté la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières. Celle-ci prévoit que les pots-de-vin et les dépenses permettant la commission d'infractions ne sont pas déductibles. Il en va de même en principe pour les amendes. La présente contribution met en évidence les modifications que la nouvelle loi fédérale va apporter à la situation juridique actuelle et les questions que le législateur laisse sans réponse. Elle aborde en particulier la nouvelle réglementation de la déduction des amendes et explique que l'admission

## INHALT

- 1 Introduction
- 2 Loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières
  - 2.1 Déductibilité des sanctions financières
  - 2.2 Pas de déduction des commissions occultes
  - 2.3 Pas de déduction des dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie à la commission d'infractions
- 3 Entrée en vigueur et rétroactivité
- 4 Questions en suspens
  - 4.1 Déductibilité des frais de procès
  - 4.2 Déductibilité des dommages-intérêts
  - 4.3 Déductibilité des sanctions autonomes
- 5 Conclusion

exceptionnelle de la déduction des amendes étrangères est convaincante.

## 1 Introduction

Le 26 septembre 2016, le Tribunal fédéral a rendu, par l'ATF 143 II 8, une décision-clé sur la déductibilité fiscale d'une amende de la Commission européenne sur les cartels, clarifiant ainsi la situation juridique précédemment ouverte: selon le Tribunal fédéral, *de lege lata* les amendes et autres sanctions financières à caractère punitif ne constituent pas une charge justifiée par l'usage commercial pour les personnes morales;

les sanctions visant à réduire le bénéfice sont en revanche déductibles.<sup>1</sup>

Ces dernières années, non seulement le Tribunal fédéral, mais aussi le législateur se sont penchés sur la déductibilité fiscale des sanctions financières. L'élan est venu de la motion Luginbühl en 2014.<sup>2</sup> Entre-temps, le Parlement a achevé le long processus législatif et adopté la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières. La solution législative est en principe conforme à l'arrêt du Tribunal fédéral, mais elle formule une réserve d'une importance concrète en ce qui concerne les amendes infligées à l'étranger. La réglementation proposée va être examinée ci-après (cf. ch. 2.1). Nous aborderons en outre les autres contenus de la nouvelle loi fédérale, à savoir l'interdiction de déduire les pots-de-vin (cf. ch. 2.2) et les dépenses liées à la facilitation ou à la contrepartie de la commission d'infractions (cf. ch. 2.3). Enfin, une vue d'ensemble des questions apparentées qui ne sont pas (encore) abordées par le législateur est fournie (ch. 4).

## 2 Loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières

### 2.1 Déductibilité des sanctions financières

#### 2.1.1 Nouvelle réglementation législative

Pour les personnes morales, la nouvelle réglementation législative relative à la déduction des sanctions financières est la suivante:

##### Art. 59 LIFD nouvelle version:<sup>3</sup>

«<sup>1</sup> Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également:

(...)

f. les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles n'ont pas de caractère pénal.

<sup>2</sup> Ne font notamment pas partie des charges justifiées par l'usage commercial:

- a) Les versements de commissions occultes au sens du droit pénal suisse;
- b) Les dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie à la commission d'infractions;
- c) Les amendes;
- d) les sanctions financières administratives, dans la mesure où elles ont un caractère pénal.

<sup>3</sup> Si des sanctions au sens de l'al. 2, let. c et d, ont été prononcées par une autorité pénale ou

<sup>1</sup> ATF 143 II 8 = StR 2016, pp. 45 ss, 47 = StE 2016 B 72.14.2 N 47 = ZStP 2016, pp. 350 ss, 351 s. Aussi bien le Tribunal de recours en matière fiscale (StRG ZH, 20.12.2013, DB 2013 n° 181, ST 2013 n° 206 = PPF 2014, 39 ss) que le Tribunal administratif du canton de Zurich (VGer ZH, 9.7.2014, SB 2014 n° 11 = StE 2016 B 72.14.2 N° 29) où la société concernée avait son siège social, sont d'ailleurs arrivés à la conclusion inverse et ont autorisé la déduction de l'amende.

<sup>2</sup> Motion 14.3450, déductibilité fiscale des amendes. Objet du Conseil fédéral 16.076, loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières.

<sup>3</sup> l'art. 25 LHID est également adapté en conséquence.

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

---

administrative étrangère, elles sont déductibles si:

- a) la sanction est contraire à l'ordre public suisse, ou si
- b) le contribuable peut démontrer de manière crédible qu'il a entrepris tout ce qui est raisonnablement exigible pour se comporter conformément au droit.»

Selon la nouvelle réglementation, les amendes et les sanctions administratives financières à caractère punitif ne sont en principe pas considérées comme des charges justifiées par l'usage commercial. Il faut en distinguer les sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal et qui sont déductibles. En cas de sanctions mixtes, le législateur estime qu'une scission en une composante pénale (non déductible) et une composante (déductible) visant à réduire le bénéfice entre en ligne de compte.<sup>4</sup> Selon les règles générales de répartition du fardeau de la preuve, il appartient alors au contribuable de prouver que la sanction prononcée contient

une composante visant à réduire le bénéfice et dans quelle mesure.<sup>5</sup>

Les amendes et les sanctions pénales prononcées par des autorités étrangères ne sont en principe pas déductibles non plus. Il en va autrement dans les deux situations suivantes: Sont déductibles a) les sanctions qui violent l'ordre public suisse et b) celles qui sont prononcées bien que le contribuable rende vraisemblable qu'il a fait tout ce qui pouvait raisonnablement être exigé de lui pour se comporter conformément au droit. Il ressort du message que, de l'avis du Conseil fédéral, la réserve d'ordre public doit s'appliquer indépendamment du fait qu'elle soit prévue explicitement dans la loi ou non.<sup>6</sup> De ce point de vue, la réglementation en question n'a pour fonction que de clarifier. Le législateur a toutefois dépassé la dimension de l'ordre public et a en outre prévu la «preuve de l'exigence déraisonnable».

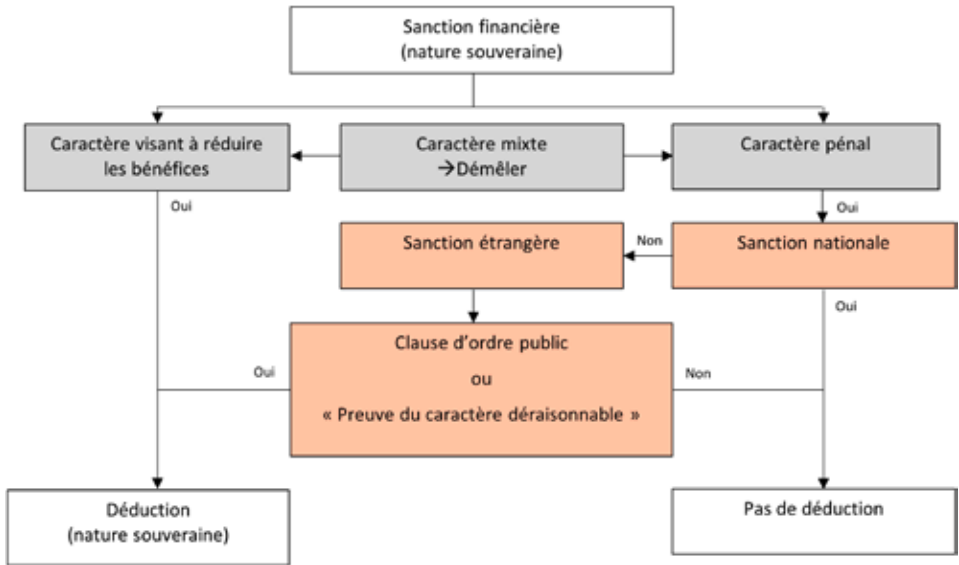
L'examen de la déductibilité des sanctions devra donc à l'avenir se faire comme suit:

---

<sup>4</sup> Cela doit également s'appliquer aux amendes au sens de l'art. 59, al. 2, let. c, LIFD (nouvelle version), bien que l'expression «dans la mesure où elles ont un caractère pénal» fasse défaut. La désignation formelle ne peut de toute façon pas être déterminante du point de vue fiscal.

<sup>5</sup> ATF 143 II 8 consid. 8 *in fine*; message du 16.11.2016 concernant la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8527.

<sup>6</sup> Dans le message, cette limite est considérée comme allant de soi: Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8529.



## 2.1.2 Distinction entre les sanctions pénales et les sanctions visant à réduire le bénéfice

Selon la nouvelle réglementation, c'est le caractère pénal de la sanction, ou sa nature de sanction visant à réduire le bénéfice, qui sont déterminants pour sa déductibilité fiscale.

Selon le législateur, sont considérées comme des amendes non déductibles - au sens de l'art. 59 al. 2 let. c LIFD (nouvelle version) - les amendes et peines pécuniaires du CP et du droit pénal

accessoire<sup>7</sup>, de même que les amendes fiscales et les intérêts moratoires y relatifs.<sup>8</sup> Sont également visées les sanctions comparables prévues par le droit étranger. Les amendes et les peines pécuniaires sont infligées en premier lieu dans le but de compenser l'injustice commise (« expiation »).<sup>9</sup> Elles doivent, conformément au principe de culpabilité, toucher personnellement l'auteur et se fonder sur sa faute.<sup>10</sup>

Le législateur assimile à des amendes les sanctions administratives financières à caractère pénal. Le Conseil fédéral cite à titre d'exemple les sanctions administratives liées au chiffre

<sup>7</sup> La plupart des actes de droit administratif contiennent des dispositions pénales, la procédure étant en principe régie par la DPA (RS 313.0). Sauf disposition contraire de la loi spéciale, les dispositions générales du CP s'appliquent (art. 333, al. 1, CP).

<sup>8</sup> Cf. Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8528 s. une mention séparée des amendes fiscales est désormais considérée comme superflue.

<sup>9</sup> Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8529. En outre, des objectifs de prévention sont poursuivis. Concernant les théories pénales, voir KURT SEELMANN, *Strafrecht Allgemeiner Teil*, 6 édition, Bâle 2016, 21 ss.

<sup>10</sup> Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8529.

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

---

d'affaires au sens des art. 49a LCart<sup>11</sup>, 60 LTC<sup>12</sup> et art. 90 al. 1 LRTV<sup>13</sup>.<sup>14</sup> Lors du calcul de ces sanctions, même si le bénéfice - réalisé par l'entreprise avec un comportement non autorisé - est pris en compte, la sanction doit d'abord être calculée en fonction de la durée et de la gravité du comportement inadmissible (cf. art. 49a al. 1 LCart). Comme ces sanctions mettent l'accent sur le caractère pénal, elles ne sont pas déductibles fiscalement. Dans la doctrine, la nature juridique de ces sanctions est cependant controversée en raison de la prise en compte du chiffre d'affaires.<sup>15</sup> Du point de vue fiscal, la qualification formelle ne peut en fin de compte pas être décisive. En revanche, si le contribuable parvient, dans un cas d'espèce, à identifier une composante visant à réduire le bénéfice, cela

sera décisif. C'est dans ce sens que le Conseil fédéral s'est exprimé dans son rapport de 2014.<sup>16</sup> Contrairement aux amendes et aux autres sanctions de nature punitive, les sanctions visant à réduire le bénéfice ont pour objectif de rétablir une situation conforme au droit en épuisant le bénéfice résultant d'une violation du droit, tout en corrigeant les éventuels avantages concurrentiels découlant du comportement illicite.<sup>17</sup> En règle générale, elles sont indépendantes de la faute et peuvent déjà être prononcées en cas de violation objective du droit.<sup>18</sup> Les sanctions visant à réduire le bénéfice sans caractère pénal sont plutôt rares en droit suisse. Citons à titre d'exemple la confiscation au sens de l'art. 70 CP ou de l'art. 35 LFINMA.<sup>19</sup> Selon le message, la réglementation met l'accent en premier lieu sur les sanctions étrangères visant à réduire le

---

<sup>11</sup> RS.251

<sup>12</sup> RS 784.10

<sup>13</sup> RS 784.40.

<sup>14</sup> Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8529 s.; rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat Leutenegger Oberholzer (14.3087) du 12.9.2014, déductibilité fiscale des amendes et des sanctions administratives financières, 12 (également ci-après).

<sup>15</sup> Jusqu'ici, la discussion portait avant tout sur l'applicabilité des garanties de procédure pénales. Concernant la nature juridique d'une amende cartellaire au sens de l'art. 49a LCart, cf. RETO RAGETTLI, Die Garantien von Art. 6 EMRK im Verfahren der Selbstanzeige im Kartellrecht unter Berücksichtigung des europäischen und deutschen Kartellrechts, Zurich 2017, 21 ss; Par ailleurs, NIGGLI/RIEDO, in: Amstutz/Reinert (édit.), Basler Kommentar, Kartellgesetz, Bâle 2010, remarques préliminaires relatives aux art. 49a à 53, N 32 ss, avec des références supplémentaires. En Allemagne également, la nature juridique des amendes cartellaires est controversée (selon le droit allemand, les éléments visant à réduire le bénéfice sont également déductibles): cf. à ce sujet SCHÖNFELD/HAUS/BERGMANN, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbussen - einige Überlegung aus kartell- und steuerrechtlicher Sicht, DStR 2014, 2323 ss. Voir également le nouvel arrêt du BHF du 22.5.2019, XI R 40/17. Cf. en outre MADELEINE SIMONEK, Rechtsgutachten betreffend die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn, erstattet an das Kantonale Steueramt Zürich, 23.4.2011, 8 avec des références supplémentaires.

<sup>16</sup> Rapport du Conseil fédéral du 12.9.2014, (note de bas de page 14), 12. Cette affirmation fait toutefois défaut dans le message relatif à la nouvelle loi fédérale.

<sup>17</sup> Cf. message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8525 s.

<sup>18</sup> ATF 143 II 8 consid. 7.7.

<sup>19</sup> RS 956.1. Cet exemple est mentionné dans le message: Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8527.

bénéfice, à condition que la sanction puisse être attribuée à une entreprise imposable en Suisse.<sup>20</sup> La distinction entre la nature pénale et la nature visant à réduire le bénéfice d'une sanction ou le fractionnement en une pénalité et une composante visant à réduire le bénéfice se révèle particulièrement difficile dans le cas des sanctions prononcées à l'étranger. Ainsi, la doctrine est en désaccord sur la question de savoir si une amende cartellaire prononcée par la Commission européenne peut effectivement être considérée sans autre comme exclusivement punitive, comme le Tribunal fédéral l'a fait dans l'ATF 143 II 8. Une partie de la doctrine critique cette classification et fait valoir que les amendes de la Commission européenne sur

les cartels contiennent également des éléments visant à réduire le bénéfice.<sup>21</sup>

Un autre exemple de sanction étrangère à caractère hybride est celui des amendes infligées par le Département américain de justice (DoJ) à de nombreuses banques suisses dans le cadre du différend fiscal ou du programme bancaire américain.<sup>22</sup> Le montant de ces sanctions a été fixé schématiquement sur la base de la valeur totale des actifs américains non imposés et de la date d'ouverture des comptes.<sup>23</sup> Sur la base du mode de calcul respectivement du rapport aux soldes des comptes, il est conclu que ces sanctions devraient manifestement également permettre de remplacer les pertes de recettes fiscales et/ou de prélever le bénéfice sur les

<sup>20</sup> Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8527. Dans le contexte international, une sanction visant à réduire le bénéfice doit en principe être attribuée au sujet de droit pour lequel il existe un lien objectif entre les charges et l'activité commerciale. Si une personne morale ayant son siège en Suisse a un établissement stable à l'étranger, le lieu où le gain illicite a été réalisé est déterminant: auprès de la maison mère ou de l'établissement stable. Si la réduction du bénéfice entraîne une perte pour l'établissement stable à l'étranger, celle-ci doit être supportée, du moins temporairement, par la maison mère en Suisse (cf. art. 52, al. 3, LIFD). Si la société mère suisse a une filiale à l'étranger, la personne à l'encontre de laquelle la décision visant à réduire le bénéfice est dirigée est déterminante en raison de la personnalité juridique de la société mère suisse. Si celle-ci est mise à la charge de la filiale et que la participation perd par conséquent de sa valeur (ce qui peut d'ailleurs aussi être le cas pour les sanctions pseudo-pénales), la société mère peut faire valoir une correction de valeur avec incidence fiscale (cf. art. 62 LIFD). Cf. message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8530 s.

<sup>21</sup> NIGGLI/MUSKENS, Bussen und Steuern: Warum Steuerrecht nicht moralisch sein soll, *ContraLegem* 2018, 9 ss, 16 s., 27 s., avec des références supplémentaires, contestent la nature pénale de l'amende cartellaire, car le législateur de l'Union n'a pas la compétence d'édicter des normes pénales. Selon eux, la question de savoir si l'amende cartellaire est qualifiée d'amende pénale au sens strict ou de quasi-amende n'est pas pertinente du point de vue fiscal; la question de savoir si une composante visant à réduire le bénéfice peut être déduite est déterminante. Cette opinion est représentée par exemple dans la littérature allemande: cf. EILERS/KLUSMANN, Fortsetzung folgt – der 4. Senat des BFH findet keine überzeugende Lösung zu der steuerlichen Abzugsfähigkeit von EU-Kartellrechtsbussen, *Neue Zeitschrift für Kartellrecht (NZKart)* 2014, 294 ss ad décision-clé du BFH du 7.11.2013, IV R 4/12, BStBl. II 2014, 306.

<sup>22</sup> Cf. ANDREA OPEL, Ist Besteuerung von Unrecht rechtens? Zum Grundsatz der sogenannten Wertneutralität im Steuerrecht im Lichte aktueller Entwicklungen, *Archives* 84 (2015/2016), 187 ss, 213 ss (également ci-après).

<sup>23</sup> L'amende s'élève à 20% pour les comptes américains préexistants au 1.8.2008. Pour les comptes ouverts entre le 1.8.2008 et le 28.2.2009, l'amende passe à 30%. Pour les comptes dont la date d'ouverture est à partir du 28.2.2009, l'amende est même de 50%. Si la banque concernée peut prouver qu'il s'agit de comptes déclarés, une réduction de l'amende est possible. Voir section H. du programme DoJ, disponible sous < <http://www.justice.gov/opa/pr/united-states-and-switzerland-issue-joint-statement-regarding-tax-evasion-investigations> > (visité le 5.7.2020).

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

opérations américaines.<sup>24</sup> Jusqu'à présent, le traitement des amendes DoJ a apparemment été pragmatique. Selon les sondages, certains cantons ont distingué globalement entre la composante pénale (non déductible) et la composante visant à réduire le bénéficiaire (déductible).

### 2.1.3 Réserve de l'ordre public pour les amendes infligées à l'étranger

Pour les sanctions pénales étrangères, le législateur prévoit – comme indiqué plus haut – des dérogations. Il convient d'examiner dans quels cas ces mesures pourraient avoir une portée pratique. La réserve de l'ordre public peut par exemple être invoquée pour les sanctions pour lesquelles il n'existe pas de base légale ou qui ont été prononcées sans l'octroi d'une procédure relevant de l'Etat de droit (par ex. refus du droit d'être entendu/voies de droit). La doctrine cite à titre d'exemple les amendes DoJ déjà mentionnées, en indiquant que les banques concernées ont été «contraintes» à effectuer une sorte de paiement compensatoire (sans possibilité de recours juridictionnel) pour échapper à une mise en accusation aux Etats-Unis menaçant de fait leur existence.<sup>25</sup> La question peut aussi se poser concernant la procédure pénale en cours contre UBS en France, où la banque a été condamnée en

première instance à une amende de 3,7 milliards d'euros.<sup>26</sup> On pourrait par exemple se demander si des amendes aussi élevées sont compatibles avec le sens suisse de la justice: le droit pénal commun, qui ne connaît la punissabilité des entreprises que depuis 2003, limite le montant maximal de l'amende à 5 millions de francs. (art. 102 CP).<sup>27</sup>

### 2.1.4 Preuve de l'exigence déraisonnable pour les amendes infligées à l'étranger

La deuxième exception s'applique lorsque l'entreprise concernée peut rendre vraisemblable qu'elle a fait tout ce qui était raisonnablement exigible pour se conformer au droit. Cette exception repose sur une proposition du Conseil des Etats, qui a été légèrement modifiée au cours du processus politique. Dans une première version, la réserve était encore que la déduction était possible si «le comportement auquel se rapporte la sanction était fondé sur la bonne foi». La nouvelle formulation vise à préciser que l'entreprise concernée doit prouver «qu'elle est intervenue elle-même et qu'elle a elle-même pris des mesures – justement celles qui peuvent raisonnablement être exigées – et que la pure passivité ne suffit pas».<sup>28</sup>

<sup>24</sup> Tel est notamment le cas du Conseil fédéral dans son rapport du 12.9.2014 (note de bas de page 14), 14. D'autre avis MOLO/GIOVANOLI, Das US-Programm aus Schweizer Sicht, Rechtliche Auswirkungen der Vereinbarung («Joint Statement») zur Beilegung des Steuerstreits der Banken mit den USA, Jusletter du 16.12.2013, N 37 s.

<sup>25</sup> Cf. OPEL, (note de bas de page 22), ASA 84 (2015/2016), 187 ss, 213 ss avec d'autres références.

<sup>26</sup> Cf. la discussion au Conseil des Etats à ce sujet: BO 2019 E 39. Voir également HANSUELI SCHÖCHLI, Soll die UBS ihre Busse in Frankreich von den Schweizer Steuern abziehen können?, in: NZZ du 3.12.2019.

<sup>27</sup> Contrairement aux personnes physiques, les entreprises ne sont pas aptes à la faute. Leur responsabilité pénale est justifiée des carences en matière d'organisation. On ne peut donc reprocher régulièrement aux entreprises qu'un comportement par négligence jugé moins répréhensible.

<sup>28</sup> Cf. l'intervention de PIRMIN BISCHOF: BO 2019 E 1042.

La «preuve de l'exigence déraisonnable» devrait supposer en règle générale que l'entreprise concernée dispose de mécanismes de compliance adéquats, en particulier lorsqu'il existe une norme usuelle dans la branche.<sup>29</sup> Cela concerne surtout les grandes entreprises. Pour les petites et moyennes entreprises, il faudra évaluer quelles mesures peuvent être considérées comme raisonnablement exigibles. Finalement, l'entreprise concernée doit toujours démontrer de manière crédible qu'elle a, dans le cas d'espèce également, fait tout ce qui était raisonnablement exigible, indépendamment du respect général des principes de compliance, pour prévenir la violation du droit. Cette preuve devrait pouvoir être apportée, en particulier en cas de sanctions difficilement prévisibles. Cela peut être le cas lorsqu'un «pendant» suisse fait défaut, c'est-à-dire que le comportement sanctionné n'est pas passible de sanctions en vertu du droit suisse. Au cours du débat du Conseil des Etats, on a cité à titre d'exemple les amendes potentielles que les Etats-Unis pourraient infliger aux entreprises suisses qui effectuent actuellement des opérations avec l'Iran en violation des sanctions commerciales américaines (non soutenues par l'UE et la Suisse).<sup>30</sup>

En fin de compte, cette réserve ne peut être complètement distinguée de la réserve de l'ordre public. Dans certains cas, les deux états de fait peuvent se recouper. En ce qui concerne l'amende infligée à UBS en France (pour le moment en première instance), il est concevable que la banque invoque une violation de l'ordre public, comme indiqué plus haut, et éventuellement qu'elle a fait tout ce qui pouvait être exigé d'elle pour se conformer au droit (d'autant plus que les pratiques commerciales en question ont été tolérées pendant des décennies).<sup>31</sup> Les entreprises assujetties concernées peuvent invoquer les deux dérogations de manière cumulative. Comme il s'agit de faits diminuant l'impôt, elles supportent le fardeau de la preuve.

### 2.1.5 Conséquences de la nouvelle réglementation pour les indépendants

La nouvelle réglementation inclut les indépendants (entreprises individuelles et sociétés de personnes).<sup>32</sup> Ce «parallélisme» ne va pas de soi, d'autant plus que la doctrine et la jurisprudence font tout à fait la distinction: le fait que la déduction fiscale des sanctions à caractère pénal ne soit pas ouverte aux indépendants n'est, contrairement aux personnes morales, pas contesté: les pénalités sont imputées à la

<sup>29</sup> Cf. à ce sujet le débat au Conseil des Etats: BO 2019 E 38 ss (pour la preuve de la bonne foi).

<sup>30</sup> Voir l'intervention de PIRMIN BISCHOF: BO 2019 E 1042, ainsi que les interventions de CHRISTIAN LEVRAT et de MARTIN SCHMID: BO 2019 E 40 s. Voir également SCHÖCHLI, (note de bas de page 26), in: NZZ du 3.12.2019.

<sup>31</sup> Cf. à ce sujet, au cours du débat du Conseil des Etats, l'intervention de MARTIN SCHMID: BO 2019 E 39.

<sup>32</sup> Art. 27 al. 3 let. c/d et al. 4 LIFD (nouvelle version)/art. 10 al. 1<sup>bis</sup> let. c/d et al. 1<sup>er</sup> LHID (nouvelle version).

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

sphère privée de l'entrepreneur et ne sont donc pas déductibles fiscalement.<sup>33</sup> Cette possibilité d'attribution n'existe justement pas pour les personnes morales, faute de sphère privée. En ce qui concerne les amendes d'ordre, la doctrine antérieure défendait certes en partie le fait qu'en cas de lien avec le but commercial, celles-ci doivent être attribuées à la sphère commerciale, mais aujourd'hui, elles sont également ajoutées aux charges privées.<sup>34</sup> Une minorité (convaincante aux yeux de l'auteure) veut toutefois que les amendes soient également classées dans la sphère commerciale des entreprises individuelles et des sociétés de personnes, pour autant que la responsabilité pénale incombe à l'entreprise et non à la personne physique.<sup>35</sup> Dans plusieurs arrêts allant dans le sens de la doctrine dominante, le Tribunal fédéral a

confirmé que les sanctions imposées aux indépendants relèvent de la sphère privée. Ainsi dans le cas dit «de la distillerie» de 1944 concernant une amende pour infraction à la loi sur les denrées alimentaires<sup>36</sup> et en 1952 concernant une sanction pour délit d'économie de guerre.<sup>37</sup> Cette jurisprudence a récemment été confirmée dans l'arrêt principal ATF 143 II 8 dans le cadre d'une *obiter dictum*.<sup>38</sup> La pratique des tribunaux cantonaux est concordante.<sup>39</sup>

Ceci est maintenu dans la nouvelle version de l'art. 27 LIFD et de l'art. 10 LHID: les indépendants ne peuvent pas déduire fiscalement les sanctions à caractère pénal. En ce qui concerne les amendes infligées à l'étranger, les réserves susmentionnées s'appliquent toutefois de la même manière. Cela semble approprié si l'on prend en compte les considérations sous-jacentes. Aucune

<sup>33</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Édition, Zurich 2016, 306; WALTER FREI, Moral im Steuerrecht, ZStP 2011, 287 ss, 303 s.; PHILIP FUNK, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Saint-Gall 1989, 111 ss; LOTHAR JANSEN, Der Schaden im Einkommensteuerrecht: gleichzeitig eine Abhandlung über die Prinzipien des schweizerischen Steuerrechts, in: Böhme/Gähwiler/Theus Simoni/Zuberbühler (éd.), Ohne jegliche Haftung: Beiträge zum schweizerischen Haftpflicht- und Schuldrecht: Festschrift für Willi Fischer zum 65. Geburtstag, Zurich 2016, 251 ss, 277 s.; THOMAS KOLLER, Schadenersatzzahlungen als Geschäftskosten, AJP 2003, 1232 ss, 1239 s.; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil: Art. 1–48 DBG, 2. Éd., Bâle 2019, art. 27, no 38; YVES NOËL, in: Noël/Aubry Girardin (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2. Éd., Bâle 2017, art. 27, no 18; REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Zweifel/Beusch (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Éd., Bâle 2017, ad art. 27, no 14.

<sup>34</sup> Cf. LOCHER, (note de bas de page 33), art. 27, no 38, renvoyant à l'opinion antérieure (à ce sujet ERNST KÄNZIG, Die Eidgenössische Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], I. Teil: Art. 1–44 WStB, Einl., Wehrsteuerpflicht, Wehrsteuer der natürlichen Personen, 2. Éd., Bâle 1982, art. 22 al. 1 let. a N° 52).

<sup>35</sup> HONGLER/LIMACHER, Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der direkten Bundessteuer und aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht, Jusletter du 10.2.2014, N 39; OPEL, (note de bas de page 22), ASA 84 (2015/2016), 187 ss, 210; Simonek, (note de bas de page 15), Rechtsgutachten, pp. 31, 33; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, Grundlagen für das Studium und die Praxis, Zurich 2019, 172 s.

<sup>36</sup> ATF 70 I 250 consid. 4 = Archives 14 (1945/1946), 31 ss.

<sup>37</sup> ATF du 30.6.1952 = Archives 21 (1952/1953), 74 ss.

<sup>38</sup> ATF 143 II 8 consid. 3.

<sup>39</sup> Voir par ex. le Tribunal de recours fiscal du canton d'Argovie du 19.8.1992 = AGVE 1992, 430 s. (amende de circulation); Commission de recours fiscal du canton de Bâle-Ville du 27.1.2000 = BStPra 2001, 478 ss, 481 (amende de stationnement); CDT TI del 17.5.1999, RDATE II 1999, 295 (amende pour violation des dispositions du droit de la construction).

raison objective ne justifie une différenciation en fonction de la forme juridique.

### 2.1.6 Conflit de valeur et processus politique

La nouvelle réglementation est le résultat d'un long processus politique. Alors que la déductibilité des sanctions visant à réduire le bénéfice a été établie dès le départ<sup>40</sup>, cette question était très controversée dans le cas des sanctions à caractère pénal. Cela s'explique probablement par le conflit de valeurs fondamental qu'il fallait résoudre: d'une part, l'imposition doit être neutre et se baser sur la capacité économique et, d'autre part, le principe de l'unité de l'ordre juridique doit être respecté:

– *Principe de capacité économique*: Le droit fiscal<sup>41</sup> est tenu par le principe constitutionnel de la capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.). On parle également de «neutralité du droit fiscal». <sup>42</sup> Ainsi, le droit fiscal n'accorde régulièrement aucune importance au fait qu'un comportement ayant une incidence fiscale repose sur une

base moralement répréhensible, voire illégale.<sup>43</sup> Sont au contraire déterminants, les réalités et les effets économiques. Cela vaut en principe aussi bien pour les recettes que pour les dépenses.<sup>44</sup> En ce qui concerne les recettes, l'imposition neutre ne pose pas de difficultés: il est reconnu que les revenus sont également imposables s'ils proviennent de sources illicites ou contraires aux mœurs.<sup>45</sup> Dans ce contexte, *Fiscus non erubescit* («Le fisc ne rougit pas») aurait déjà constaté Cicéron. *Vice versa*, la qualité morale ou juridique ne devrait pas non plus jouer un rôle dans la question de la déductibilité d'un poste de charge. Une autre approche s'avère incohérente, voire «contraire au système». <sup>46</sup> La déduction des sanctions pénales, qu'elles proviennent de Suisse ou de l'étranger, paraîtrait donc – d'un point de vue objectif – conforme au système voire correspondrait à l'imposition de l'entreprise selon sa capacité économique.

<sup>40</sup> le Tribunal fédéral n'a pas non plus manifesté de peine à admettre la déductibilité: cf. ATF 143 II 8 consid. 7.7, en tout cas dans le domaine de la fiscalité directe et dans certains domaines de la fiscalité indirecte (en particulier le droit régissant la TVA).

<sup>42</sup> Pour plus de détails, VOIR OPEL, (note de bas de page 22), Archives 84 (2015/2016), 187 ss.

<sup>43</sup> Cf. par ex. FREI, (note de bas de page 33), PPA 2011, 287 ss, 289 ss, 300 s.; LOCHER, (note de bas de page 33), introduction aux art. 16 ss N 10; SIMONEK, (note de bas de page 15), Rechtsgutachten, 21 s.

<sup>44</sup> OPEL, (note de bas de page 22), ASA 84 (2015/2016), 187 ss, 199, avec d'autres références.

<sup>45</sup> Pour autant que l'on puisse en juger, le Tribunal fédéral a pris une décision de principe dans le cas dit «de la distillerie» de 1944 (ATF 70 I 250 = Archives 14 [1945/1946], 31 ss): Ainsi, les revenus provenant de sources illégales (recettes provenant du commerce de boissons altérées) sont également soumis à l'impôt sur le revenu. Cette jurisprudence a déjà été confirmée à plusieurs reprises par La Cour suprême: cf. TF, 10.2.2011, 2C\_94/2010 et TF, 10.2.2011, 2C\_96/2010, consid. 3.4.1, TF, 31.5.2010, 2C\_520/2009, consid. 2.4.3 et TF, 10.7.2001, 2A.114/2001, consid. 4 (= StE 2001 B 21.1 n° 10) – tous les arrêts concernent les revenus provenant de systèmes de vente pyramidale (ou: de chaînes de Ponzi). Ce point de vue est partagé par la doctrine dominante.: cf. entre autres BLUMENSTEIN/LOCHER, (note de bas de page 33), 214; FREI, (note de bas de page 33), ZStP 2011, 287 ss, 304 s.; LOCHER, (note de bas de page 33), introduction des art. 16 ss N 10; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal Suisse, 2. Éd., Neuchâtel 1998, 301.

<sup>46</sup> KLAUS DIETER DRÜEN, Zum Betriebsausgabenabzug von Geldbussen, Der Betrieb (DB) 2013, 1133 ss, 1136.

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

---

– *Unité de l'ordre juridique*: Le principe de l'unité de l'ordre juridique signifie que l'ordre juridique doit être compris comme un ensemble de valeurs cohérentes.<sup>47</sup> Il s'agit bien entendu d'un idéal; en réalité, l'ordre juridique se compose d'une multitude de valeurs de ses différentes composantes, qui ne doivent pas nécessairement être identiques et qui souvent ne le sont pas non plus.<sup>48</sup> En fin de compte, il s'agit d'éviter autant que possible les interprétations contradictoires, sans qu'il soit possible de déduire du principe de neutralité quelles valeurs doivent primer en cas de conflit. La déductibilité des sanctions à caractère punitif dans les relations internes (!) serait en contradiction avec le principe de l'unité de l'ordre juridique, car la déduction impliquerait

dans les faits une atténuation de la peine ou aurait pour conséquence que la collectivité participerait finalement à l'amende par le biais des charges fiscales. L'effet punitif et préventif visé par le droit pénal serait affaibli.<sup>49</sup>

En ce qui concerne les sanctions nationales à caractère pénal, il est rapidement apparu au cours du processus législatif que le principe de l'unité de l'ordre juridique devait être respecté en refusant la déduction. Selon l'avis du Conseil fédéral exprimé dans le message – qui a été partagé par le Tribunal fédéral dans l'arrêt de principe précité<sup>50</sup> – cela correspond déjà à la situation juridique en vigueur pour les personnes morales, ce qui rend un ancrage dans la loi superflu.<sup>51</sup> Par contre, la doctrine nettement dominante estime que la déduction pour les personnes morales est bien admise *de lege*

---

<sup>47</sup> KARL ENGISCH, Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberg, 1935.

<sup>48</sup> Le fait que l'ordre juridique en tant qu'ensemble logiquement fermé soit d'emblée sans contradiction n'est plus défendu aujourd'hui: GIOVANNI BIAGGINI, Verfassung und Richterrecht, Bâle/Francfort 1991, 254 avec d'autres références.

<sup>49</sup> Il serait également envisageable de tenir compte de cette situation lors du calcul de la sanction, c'est-à-dire au niveau du droit pénal. On peut se demander si le droit fiscal est le bon lieu pour un jugement de valeur, d'autant plus que le principe fondamental de l'imposition d'après la capacité contributive doit s'effacer. À ce sujet, OPEL, (note de bas de page 22), ASA 84 (2015/2016), 187 ss, 211 avec d'autres références.

<sup>50</sup> ATF 143 II 8 cf. la discussion critique de l'arrêt par DANON/BÜRGISSER, la non-déductibilité fiscale des sanctions pénales, FStR 2017, 51 ss, ainsi que celle par NIGGLI/MUSKENS, (note de bas de page 21), ContraLegem 2018, 9 ss. Ces derniers considèrent que le refus de déduire fiscalement les amendes constitue non seulement une violation du principe de la faute, mais aussi du principe *ne bis in idem* (18, 24 s.).

<sup>51</sup> Cf. Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8504. Cf. rapport du Conseil fédéral du 12.9.2014, (note de bas de page 14), 8 ss.

*lata* et que le refus de la déduction requiert une base légale.<sup>52</sup> La pratique dans les cantons est(était) hétérogène, du moins avant que la Cour suprême ait rendu son arrêt de principe.<sup>53</sup> Par conséquent, le processus politique s'est concentré sur la question du traitement des sanctions étrangères de nature punitive. Selon le message, la non-déductibilité doit prendre fin «lorsqu'une procédure pénale étrangère ne respecte pas des principes élémentaires de la procédure pénale ou présente de graves défauts et enfreint, par conséquent, l'ordre public suisse».<sup>54</sup> Une telle réserve faisait toutefois défaut dans le projet de loi initial, manifestement parce qu'une réglementation explicite était jugée superflue.<sup>55</sup> Le Parlement devait donc choisir entre trois variantes:

- a) refus général de déduire les amendes infligées à l'étranger (la question serait alors posée de savoir si la réserve d'ordre public aurait néanmoins été appliquée);
- b) refus de principe de la déductibilité – sous réserve d'exceptions;
- c) déductibilité générale des amendes infligées à l'étranger.

Comme on l'a vu, le Parlement a finalement opté pour la voie médiane.

Les avis sur la *forme* à donner aux exceptions ont toutefois fortement divergé au cours du processus politique. Entre-temps, le Conseil national a proposé une réglementation complexe selon laquelle les amendes infligées à l'étranger ne doivent pas être déductibles si, cumulativement a) elles ne violent pas l'ordre public suisse, si b) elles sanctionnent un acte qui serait punissable en Suisse («double incrimination») et c) ne dépassent pas le maximum prévu par le

<sup>52</sup> BRÜLISAUER/GULER, in: Zweifel/Beusch (édit.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, LIFD, 3. Éd., Bâle 2017, art. 59, no 32 ss; ROBERT DANON, in: Noël/Aubry Girardin (éd.), *impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2. Éd., Bâle 2017, art. 59 no 11d; DANON/BÜRGISSER, (note de bas de page 50), FSTR 2017, 51 ss; FREI, (note de bas de page 33), PPA 2011, 304; HONGLER/LIMACHER, (note de bas de page 35), Jusletter du 10.2.2014, N 35 ss; LENZIN/RAMELLA MATTA NASSIF, *Erubescitne FISCUS? La deducibilità fiscale delle «penalties» comminate alle banche svizzere*, NF 2016, 9 ss, en particulier 12; OPEL, (note de bas de page 22), ASA 84 (2015/2016), 187 ss, en particulier 204 ss; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar zum DBG*, 3. Éd., Berne 2016, art. 59, no 5; SIMONEK, (note de bas de page 15), *Rechtsgutachten*, 33 s.; SIMONEK, (note de bas de page 35), 173. De même NIGGLI/MUSKENS, (note de bas de page 21), *ContraLegem* 2018, 9 ss. une petite partie de la doctrine se prononce contre la déductibilité *de lege lata*: AGNER/JUNG/STEINMANN, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zurich 1995, art. 59, no 1; PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG*, II. Partie: Art. 49–101 LIFD, Therwil/Bâle 2004, art. 59, no 70; MOLO/GIOVANOLI, (note de bas de page 24), Jusletter du 16.12.2013, N 33 ss.

<sup>53</sup> Selon le rapport sur les résultats de la procédure de consultation relative à la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières (mise en œuvre de la motion 14.3450 Luginbühl) du 16.11.2016, 3 et 16 (avec aperçu des cantons) selon leur pratique d'alors, 15 cantons n'admettaient pas déduction des amendes, des peines pécuniaires et des sanctions administratives financières à caractère pénal, alors qu'elles étaient admises dans 8 cantons.

<sup>54</sup> Cf. message sur les sanctions financières, FF 2016 8253 ss, 8279.

<sup>55</sup> Dans le message, cette limite est présentée comme allant de soi: Message sur les sanctions financières, FF 2016 8253 ss, 8279. Dans l'arrêt de principe du Tribunal fédéral ATF 143 II 8, il manque une réflexion sur cette problématique.

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

droit suisse pour l'infraction en question.<sup>56</sup> Cette réglementation visait à mesurer les amendes infligées à l'étranger en fonction de l'ordre de valeurs suisse. Le Conseil des Etats a toutefois rejeté cette proposition, notamment en raison du manque de praticabilité de la réglementation et de la grande charge de travail qu'elle implique pour les autorités fiscales.<sup>57</sup> Cela ne signifie toutefois pas que les réflexions sur le fond ne pourraient pas être importantes pour interpréter les dérogations qui ont été décidées.

### 2.1.7 Appréciation

Le fait que le législateur interdise de manière générale la déductibilité des sanctions nationales à caractère pénal paraît admissible du point de vue constitutionnel, même si cela va de pair avec une violation du principe de la capacité économique. Une telle possibilité se justifie pour tenir compte d'objectifs non fiscaux, à condition qu'une base légale existe (les adaptations de la LIFD et de la LHID décidées par le Parlement<sup>58</sup>), la restriction est d'intérêt public et la mesure est proportionnée au but visé.<sup>59</sup> En l'espèce, l'intérêt public réside dans le maintien de l'unité de l'ordre juridique; la

proportionnalité de la réglementation adoptée doit également être admise, d'autant plus qu'en cas de sanctions mixtes, seule la composante pénale est exclue de la déduction.<sup>60</sup>

Ce qui précède ne vaut toutefois pas forcément aussi pour les amendes infligées à l'étranger. Le principe de l'unité de l'ordre juridique suisse ne vaut pas ici en principe, car la peine n'est pas prescrite par le droit interne.<sup>61</sup> Cela ne signifie pas encore que le comportement sanctionné ne se heurte pas malgré tout au sens de la justice et aux valeurs fondamentales inhérentes à notre ordre juridique, si bien qu'une déduction fiscale de la sanction paraîtrait inéquitable. Si l'on tient compte de ce qui précède, le correctif inséré s'impose toutefois également: les sanctions suisses et étrangères ne peuvent être assimilées sans examen. Le principe de non-déductibilité des sanctions étrangères doit avoir ses limites là où il n'existe pas de caractère pénal par rapport à la conception du droit suisse. Tous les Etats étrangers ne se présentent pas comme un Etat de droit dans notre sens. Le passé a montré à plusieurs reprises que des entreprises suisses à l'étranger ont été sanctionnées dans des procédures parfois contestables du point de vue de

<sup>56</sup> Cf. le débat correspondant du Conseil national, BO 2018 N 1402 ss à ce sujet HANSUELI SCHÖCHLI, Schweizer Firmen sollen gewisse Auslandsbussen vom steuerbaren Gewinn abziehen können, in: NZZ du 8.9.2018.

<sup>57</sup> Cf. également le débat au Conseil national: BO 2018 N 1402 ss.

<sup>58</sup> Comme mentionné, le Conseil fédéral et le Tribunal fédéral partent toutefois du principe que la déductibilité découle déjà d'une interprétation du droit en vigueur: Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8534.

<sup>59</sup> Cf. message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8533 s. avec d'autres références. Cf. aussi BEHNISCH/OPEL, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, Bemerkungen zu BGE 133 I 206, Jusletter du 15.10.2007, N 27 ss. avec d'autres références; ATF 133 I 206, consid. 11.1.

<sup>60</sup> Concernant la constitutionnalité de l'interdiction de déduction, voir également DANON/BÜRGISSER, (note de bas de page 50), RF 2017, 51 ss, 74 ss.

<sup>61</sup> Concernant le principe de l'unité de l'ordre juridique, voir en détail OPEL, (note de bas de pag. 22), ASA 84 (2015/2016), 187 ss, 191 ss et 216 (en ce qui concerne les sanctions étrangères).

l'Etat de droit et/ou dans des circonstances choquantes. Si la procédure étrangère est contraire à l'ordre public ou si, malgré la diligence requise, les entreprises concernées ne peuvent pas se comporter conformément au droit, la déduction paraît également justifiée. Sinon, la situation inéquitable serait quasiment perpétuée du point de vue du droit fiscal.

Selon l'auteure, l'inégalité de traitement entre les sanctions de nature pénale prononcées en Suisse et à l'étranger est également conforme au principe constitutionnel de l'égalité de traitement (art. 8 Cst.): les choses égales doivent être traitées de manière égale en fonction de leur égalité et les choses inégales doivent être traitées de manière inégale en fonction de leur inégalité - ce qui implique une différenciation appropriée. Le fait que les sanctions prononcées à l'étranger fassent l'objet d'un examen plus approfondi se justifie pour les raisons évoquées. Par ailleurs, la situation juridique est parfois très similaire dans les juridictions étrangères: par exemple, en Allemagne, les amendes ne sont pas déductibles de par la loi seulement s'il s'agit d'amendes allemandes ou de l'Union européenne.<sup>62</sup> Pour les peines pécuniaires, une interdiction de principe de la déduction s'applique,<sup>63</sup> mais selon la jurisprudence, la déduction est accordée lorsqu'une peine prononcée à l'étranger est contraire à l'ordre public,

c'est-à-dire aux principes fondamentaux de l'ordre juridique allemand.<sup>64</sup>

La réglementation adoptée désormais laisse cependant une grande marge d'appréciation aux autorités fiscales compétentes, ce qui pourrait être considéré comme problématique du point de vue de l'Etat de droit. Le long processus parlementaire a toutefois montré qu'il n'était apparemment pas possible de trouver une réglementation exhaustive qui tienne compte de la complexité et de la diversité de la matière. Si l'on suit l'avis (au sens strict) du Conseil fédéral (qui est, selon l'auteur, juste), la réserve d'ordre public s'appliquerait, même en l'absence de réserve dans la loi. La situation juridique ne serait donc pas beaucoup plus claire si l'on avait renoncé à l'exception correspondante. En fin de compte, les autorités doivent faire usage de leur pouvoir d'appréciation dans le respect de leurs obligations - et le législateur leur donne tout à fait des critères d'appréciation. La genèse de la norme, notamment les cas qui ont inspiré la réglementation d'exception, est également révélatrice. Enfin, il convient de souligner que, selon les principes généraux de répartition du fardeau de la preuve, la preuve de faits diminuant l'impôt incombe à l'entreprise assujettie concernée. Par conséquent, celle-ci doit démontrer que l'amende infligée à l'étranger est contraire à l'ordre public ou qu'elle a fait tout

<sup>62</sup> Cf. § 4 V 1 n° 8 dt. EStG (loi allemande sur l'impôt sur le revenu).

<sup>63</sup> § 12 N°4 dt. EStG.

<sup>64</sup> BFH (Cour fédérale allemande des finances), 31.7.1991, VIII R 89/86, BStBl (feuille fiscale fédérale allemande) II 1992, 85; JOHANNA HEY, in: Tipke/lang (édit.), *Steuerrecht*, 23. Éd., Cologne 2018, § 8, no 294.

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

ce qui pouvait raisonnablement être exigé d'elle pour se comporter conformément au droit.<sup>65</sup>

Il reste à relever que la réglementation adoptée par le législateur constitue un développement adéquat de l'arrêt de la Cour suprême de 2016, dans lequel le Tribunal fédéral devait juger de la déductibilité d'une amende cartellaire prononcée par la Commission européenne et ne s'est donc naturellement pas vu contraint d'examiner les limites de la non-déductibilité des sanctions étrangères à caractère pénal.

### 2.2 Pas de déduction des commissions occultes

Selon l'art. 27 al. 3 let. a ainsi que l'art. 59 al. 2 let. a LIFD nouvelle version,<sup>66</sup> le paiement de commissions occultes au sens du droit pénal suisse en générale ne constitue plus une charge justifiée par l'usage commercial. Cela signifie une extension de l'interdiction de déduction des

commissions occultes; actuellement, seuls les paiements versés à des fonctionnaires (et non à des particuliers) sont exclus de la déduction. Le contexte est le suivant: depuis 2000, le droit pénal suisse en matière de corruption est progressivement étendu et renforcé en raison des développements internationaux.<sup>67</sup> Cela a entre autre eu pour conséquence que, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, des commissions occultes au sens du droit pénal suisse versés à des fonctionnaires suisses ou étrangers (dits «Corruption de fonctionnaires») ne sont plus admis en tant que charges justifiées par l'usage commercial dans le cadre de l'impôt sur le revenu.<sup>68</sup> Auparavant, ils étaient déductibles en raison de leur caractère de frais d'acquisition du revenu, conformément à la pratique validée par la Cour suprême.<sup>69</sup> En revanche, les commissions occultes payées à des particuliers (dits «Corruption privée») sont – selon la doctrine dominante – toujours déductibles

<sup>65</sup> Ainsi, l'ATF 143 II 8 qui est explicite quant à la preuve de la part de l'amende diminuant le bénéfice comme fait diminuant l'impôt.

<sup>66</sup> Et, conformément à l'art. 10 al. 1<sup>bis</sup> let. a resp. à l'art. 25 al. 1<sup>bis</sup> let. a LHID (nouvelle version),

<sup>67</sup> Concernant les développements voir le message sur les sanctions financières, FF 2016 8253 ss, 8258 ss.

<sup>68</sup> Art. 27 al. 3 et 59 al. 2 LIFD ainsi que les art. 10 al. 1<sup>bis</sup> et 25 al. 1<sup>bis</sup> LHID. Concernant la pratique actuelle, voir AFC, Circ. no. 50 du 13.7.2020, Interdiction de déduire les commissions occultes versées à un agent public. Celle-ci remplace la circulaire no. 16 du 13.7.2007. Elle attire en particulier l'attention sur l'obligation de notification qui incombe aux employés de la Confédération, depuis le 1.1.2011, en vertu de l'art. 22a, al. 1, LPers (RS 172.220.1), et qui s'applique en tout cas lorsqu'une charge est refusée au motif qu'il s'agit d'un pot-de-de-vin (ch. 3.3). Par ailleurs, la Circ. no. 50 déclare applicable aux affaires étranger-étranger la Circ. no. 49 du 13.7.2020 publiée le même jour. Cette dernière, à son ch. 1.2 précise que le paiement d'amendes et de pots-de-vin à des agents publics ne constitue jamais une charge justifiée par l'usage commercial. En ce qui concerne les amendes infligées à l'étranger, les réserves législatives doivent au moins être respectées de lege ferenda.

<sup>69</sup> Cf. arrêt principal du TF du 25.10.1946, consid. 1 (= Archives 15 [1946/1947], 219 ss), renvoyant au cas dit «de la distillerie» (ATF 70 I 250): «en effet, pour déterminer si certaines charges doivent être considérées comme des frais justifiés par l'usage commercial, peu importe si elles sont occasionnées par une transaction irréprochable, ou juridiquement ou moralement contestable. Au contraire, seul le caractère onéreux et le lien avec l'activité commerciale sont déterminants.»

en tant que charges.<sup>70</sup> A partir du 1<sup>er</sup> juillet 2016, la corruption de particuliers est également devenue punissable.<sup>71</sup> C'est pourquoi le législateur a décidé d'étendre l'interdiction de déduction aux commissions occultes payées à des particuliers. Dans son message, le Conseil fédéral est d'avis que, à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux charges justifiées par l'usage commercial, en cas de comportement relevant du droit pénal il n'y a pas de «lien objectif» avec l'activité commerciale correspondant au «devoir de diligence objectif du gérant». Ainsi selon le principe de l'unité de l'ordre juridique, la déductibilité fiscale des commissions occultes payées à des particuliers ne se justifierait plus, même en l'absence de réglementation légale.<sup>72</sup> Ce point de vue est certes en contradiction avec la jurisprudence et la doctrine précitées. L'interdiction élargie de la déduction a donc un effet constitutif en ce qui concerne les commissions occultes payées à des particuliers.<sup>73</sup>

En interdisant la déduction, le législateur entend combler un fossé entre le droit fiscal et le droit pénal. Selon le message, cela correspond au sens et au but des prescriptions internationales en matière de lutte contre la corruption et constitue un instrument efficace pour lutter contre celle-ci.<sup>74</sup> Selon l'avis de l'auteur, pour éviter que la Suisse ne se retrouve à l'écart,<sup>75</sup> une interdiction complète de la déduction des commissions occultes s'impose. Il n'y a toutefois pas lieu de s'attendre à ce que cette disposition déploie trop d'effets pratiques.

### 2.3 Pas de déduction des dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie à la commission d'infractions

La non-déductibilité des dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie à la commission d'infractions est également réglée de manière explicite, bien que ce projet ait été majoritairement rejeté lors de

<sup>70</sup> LOCHER, (note de bas de page 33), art. 27, no 48, no 88, DU MÊME, (note de bas de page 52), art. 59, no 3; REICH/ZÜGER/BETSCHART, (note de bas de page 33), art. 27, no 33, 66; SIMONEK, (note de bas de page 15), avis de droit, 25. Voir aussi DANON, (note de bas de page 52), art. 59 N 30; d'un avis différent ANNE HÉRITIER, Les pots-de-vin, Genève 1981, 129 ss.

<sup>71</sup> Une exception s'applique aux cas de peu de gravité, qui ne sont poursuivis que sur plainte. La punissabilité ne suppose plus non plus qu'il y ait distorsion de la concurrence. Dans le cadre d'une modification du droit de la concurrence en 2006, la punissabilité a été étendue à la corruption active et passive de particuliers, qui entraîne une distorsion de la concurrence, auquel cas il s'agit d'un délit poursuivi sur plainte (punissabilité selon la LCD; RS 241).

<sup>72</sup> Message sur les sanctions financières, FF 2016 8253 ss, 8271.

<sup>73</sup> Par ailleurs, la question se pose de savoir s'il s'agit d'une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé au sens de l'art. 4, al. 1, let. b LIA lorsque des charges sont comptabilisées selon le droit commercial mais ne sont pas reconnues du point de vue de l'impôt sur le bénéfice. Comme une telle prestation doit impérativement avoir son fondement juridique dans les rapports de participation, on doit répondre par la négative s'agissant de paiements à des tiers. Voir DUSS/HELBING/DUSS, in: Zweifel/beusch/bauer-Balmelli (édit.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, LIA, art. 4, no 132 *in fine*.

<sup>74</sup> Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8521.

<sup>75</sup> Pour un aperçu en droit comparé cf. message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8522 ss.

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

---

la consultation.<sup>76</sup> Selon le message, sont considérées comme des dépenses qui permettent la commission d'infractions par exemple, le financement du terrorisme ou la location de locaux commerciaux par dépenses constituant la contrepartie à la commission d'infractions, on entend par exemple les «provisions» et les «remboursements de frais».

De l'avis du Conseil fédéral, ces dépenses – tout comme les commissions occultes – ne remplissent déjà pas, à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral, les conditions du «bien-fondé matériel» sous le droit en vigueur.<sup>77</sup> Dans le même temps, le Conseil fédéral constate que le lien entre une dépense et une infraction est souvent difficilement reconnaissable dans la pratique, raison pour laquelle la dépense est souvent déductible en tant que charge justifiée par l'usage commercial.<sup>78</sup> Toutefois, si des indices concrets laissent supposer l'existence d'une infraction, les autorités fiscales sont tenues de la dénoncer aux autorités de poursuite pénale compétentes.<sup>79</sup> De l'avis du Conseil fédéral, la situation se présente donc en principe de la même manière que pour les commissions occultes. Par conséquent, les autorités fiscales ne seraient en principe en mesure d'établir le lien entre une dépense et une infraction que sur la base d'un jugement pénal entré

en force. Pour des raisons de cohérence (égalité de traitement avec les commissions occultes), le Conseil fédéral estime que la non-déductibilité doit également être inscrite dans la loi.

Ces considérations paraissent contradictoires dans la mesure où aucune réglementation ne serait nécessaire, si la non-déductibilité de telles dépenses était déjà établie *de lege lata*. Ce n'est toutefois pas le cas, car celles-ci, tout comme les commissions occultes, ont le caractère de frais d'acquisition du revenu.<sup>80</sup> Le Tribunal fédéral a précisé que de telles dépenses sont déductibles dans le cas de la distillerie déjà cité à plusieurs reprises (et confirmé à plusieurs reprises depuis lors): c'est donc «le rapport de fait et de droit avec l'exploitation commerciale qui est déterminant, et non pas un jugement de valeur fondé sur des considérations de régularité et d'admissibilité juridiques ou morales».<sup>81</sup> Le Tribunal fédéral n'a pas non plus renoncé à sa pratique antérieure dans l'arrêt principal de 2016 concernant la déduction de l'amende, mais a finalement laissé la question ouverte. Comme il ressort de cette décision, l'administration fiscale du canton de Zurich a admis en déduction les dépenses des contribuables pour les prestations fournies en relation avec les ententes anticoncurrentielles (p. ex. le salaire des employés, la location de salles de réunion pour

---

<sup>76</sup> Cf. Rapport sur les résultats de la procédure de consultation du 16.11.2016, (note de bas de page 53), 13 ss, voir également 17 (avec un aperçu des pratiques cantonales).

<sup>77</sup> Cf. Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8517: De l'avis du Conseil fédéral, le comportement relevant du droit pénal n'est pas un comportement commercial de bonne foi, de sorte que l'objectivité des dépenses fait défaut.

<sup>78</sup> Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8517.

<sup>79</sup> Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8522 (également pour ce qui suit).

<sup>80</sup> À condition, bien entendu, qu'il existe un lien nécessaire avec l'activité commerciale.

<sup>81</sup> ATF 170 I 250 cons. 2 = Archives 14 (1945/1946), 31 ss.

les membres du cartel, etc.) (ainsi que les frais de justice y relatifs<sup>82</sup>).<sup>83</sup> La question n'était donc plus controversée devant le Tribunal fédéral. Force est toutefois de constater que les juges de Lausanne se demandent si concernant le traitement fiscal des activités commerciales illégales on doit effectivement partir du principe d'un strict parallélisme entre l'obtention du revenu et les frais d'acquisition du revenu.

En interdisant désormais la déduction, le législateur empiète de façon précipitée sur la jurisprudence de la haute Cour, sans que cela soit vraiment convaincant: si les revenus provenant de comportements contraires au droit ou aux mœurs sont imposés (ce qui n'est pas contesté), les frais qui en découlent devraient logiquement, selon l'auteur, être admis en déduction. Cela découle du principe de la neutralité du droit fiscal ou du principe de la capacité économique. Avec la réglementation adoptée, le législateur tombe dans un dualisme méthodologique douteux en fixant des critères différents pour les charges et les recettes. Contrairement à la problématique des commissions occultes, la pression internationale en faveur d'une interdiction de déduction fait également défaut. En fin de compte, la réglementation adoptée devrait avoir aussi peu d'importance en pratique que l'interdiction de déduire les commissions occultes.

La question se pose également de savoir comment traiter les dépenses ou les récompenses qui ont servi à permettre ou à commettre à l'étranger des infractions entraînant des amendes qui seraient déductibles en raison des réserves émises.

Selon l'avis de l'auteur, pour l'interprétation de la réglementation légale, une réduction téléologique s'impose en ce sens que l'interdiction de déduction ne s'applique pas à ces dépenses. Une autre interprétation irait à l'encontre du sens et du but de la nouvelle réglementation et minerait la volonté législative.

### 3 Entrée en vigueur et rétroactivité

Conformément à la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières, le Conseil fédéral détermine son entrée en vigueur. L'art. 72<sup>ter</sup> LHD (nouvelle version) prévoit que les cantons adaptent leur législation à cette même date. Une application rétroactive n'est donc pas prévue.

Il n'est toutefois pas exclu que le nouveau droit ait dans les faits un effet rétroactif. Cela vaut en particulier pour la déduction de l'amende. Comme indiqué plus haut, le législateur est d'avis que la réserve de l'ordre public s'appliquerait même en l'absence d'inscription dans la loi. C'est ce que souligne une nouvelle fois le projet de loi. On peut ainsi imaginer une rétroactivité de fait telle qu'une réserve d'ordre public prononcée par les autorités qui appliquent le droit serait davantage entendue. Il devrait y avoir une différence selon que cette réserve s'applique seulement «librement» ou si elle est expressément inscrite dans la loi. Le cas échéant, des répercussions sur les «rachats» dans le cadre

<sup>82</sup> Voir plus bas à ce sujet le ch. 4.1.

<sup>83</sup> Cf. ATF 143 II 8 consid. 7.6.

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

---

du programme bancaire américain sont encore envisageables, d'autant plus qu'un jugement de la Cour suprême n'a pas encore été rendu dans ces cas.

### 4 Questions en suspens

#### 4.1 Déductibilité des frais de procès

La manière dont les frais de procès en relation avec des amendes et autres doivent être traités sur le plan fiscal n'est pas définie. Le projet mis en consultation prévoyait encore que ceux-ci ne soient pas déductibles. Etant donné que cette proposition a été majoritairement rejetée lors de la consultation, le Conseil fédéral a finalement renoncé à une réglementation, notamment pour des raisons pratiques.<sup>84</sup> La situation juridique actuelle reste ainsi inchangée, qui est brièvement décrite ci-après:

Les frais de procès sont soumis au critère de la justification commerciale.<sup>85</sup> Pour les personnes morales, les frais de procès, même s'ils sont liés à des sanctions pénales, sont en principe déductibles à titre de frais, conformément à la pratique et à la doctrine dominante.<sup>86</sup> Dans

son arrêt principal de 2016, le Tribunal fédéral a toutefois non seulement laissé la question ouverte, comme indiqué précédemment, mais aussi remis en question la déductibilité.<sup>87</sup>

Pour les personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante, les frais de procès sont déductibles en tant que charges justifiées par l'usage commercial lorsqu'il existe un lien entre la procédure pénale et l'activité professionnelle.<sup>88</sup> En revanche, si le lien matériel fait défaut, les frais de procès doivent être attribués à la sphère privée et donc, comme pour les salariés, ne sont en principe pas déductibles fiscalement.

Le message indique que les frais de procès en relation avec des procédures pénales et des procédures administratives à caractère pénal ne sont pas toujours déductibles. En l'absence de lien objectif avec l'activité commerciale ou si les frais n'ont pas été provoqués de bonne foi, par exemple en raison d'un comportement dilatoire, ils ne doivent pas être pris en compte fiscalement. Il appartient à la pratique d'examiner au cas par cas si les frais de procès sont justifiés par l'usage commercial ou non.<sup>89</sup>

---

<sup>84</sup> Concernant les motifs voir le message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8519 s. Voir aussi le rapport sur les résultats de consultation du 16.11.2016, (note de bas de page 53), 8 ss, voir aussi 16 (aperçu de la pratique des cantons).

<sup>85</sup> Cf. Art. 58 al. 1 let. b LIFD, art. 59 al. 1 LIFD/art. 24 al. 1 let. a, art. 25 al. 1 LHID.

<sup>86</sup> BRÜLISAUER/GULER, (note de bas de page 52), art. 59, no 54; GRAF/RUPF, *Steuerrechtliche Aspekte von Schadenersatzzahlungen sowie Anwalts- und Prozesskosten in aktienrechtlichen Verantwortlichkeitsprozessen*, ZSR 2018, 223 ss, 224; LOCHER, (note de bas de page 52), art. 59, no 3. Voir aussi message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8518.

<sup>87</sup> ATF 143 II 8 consid. 7.6.

<sup>88</sup> LOCHER, (note de bas de page 33), art. 27, no 46; Richner/Frei/Kaufmann, (note de bas de page 52), art. 26, no 44.

<sup>89</sup> Message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8520.

Le maintien de la pratique actuelle est convaincant. La nouvelle réglementation proposée n'aurait en effet guère été praticable,<sup>90</sup> en particulier en cas d'acquiescement partiel ou lorsque la sanction prononcée n'a qu'un caractère pénal partiel. Le message craignait également une inégalité de traitement entre les entreprises qui disposent de leur propre service juridique et qui peuvent comptabiliser leur propre défense comme charges de personnel et celles qui dépendent d'un défenseur externe. À cela s'ajoute - et c'est à mes yeux décisif - qu'une interdiction de déduire les frais de procès n'est objectivement pas convaincante. Les frais de procès peuvent en principe être qualifiés également de frais d'acquisition du revenu ou de dépenses justifiées par l'usage commercial.<sup>91</sup> Si les bénéfices provenant de l'activité illicite sont imposés, il est également nécessaire d'admettre la déduction des dépenses correspondantes. L'argument avancé lors de la procédure de consultation selon lequel toute personne a droit à une procédure équitable ne doit pas non plus être écarté. Ce qui a déjà été dit au sujet des dépenses destinées à permettre la commission d'infractions vaut également ici (cf. 2.3).

### 4.2 Déductibilité des dommages-intérêts

Dans le cadre de la procédure d'élimination des divergences, le Conseil national a entre-temps

proposé de régler dans la loi la déductibilité des prestations en dommages-intérêts, des prestations de réparation et des prestations comparables. La réglementation proposée prévoyait que de telles prestations ne seraient pas déductibles si le paiement était fondé a) sur un comportement délibéré constaté par un tribunal qui b) a été établi par un tribunal.<sup>92</sup> Cela aurait inversement signifié que tous les paiements résultant d'une négligence légère, moyenne ou grave ou pour lesquels il n'existe pas de jugement auraient été déductibles. Une telle réglementation aurait forcément entraîné des résultats injustes, voire aléatoires. Ainsi, les paiements effectués volontairement ou sur la base d'une transaction auraient sans autre été déductibles. C'est pourquoi, selon l'avis de l'auteur, on a, à juste titre, renoncé à la réglementation proposée.

Sur ce point le droit en vigueur tient donc toujours qui est brièvement exposé ci-après: jusqu'à présent, le Tribunal fédéral s'est uniquement prononcé sur la déductibilité des prestations en dommages-intérêts versées par des personnes physiques dans le cadre de leur activité lucrative indépendante (ou activité salariée).<sup>93</sup> Selon les juges de Lausanne, le facteur décisif est de savoir si le dommage causé est suffisamment étroitement lié (causalement) aux revenus perçus. Selon la jurisprudence, les paiements de dommages-intérêts sont justifiés par l'usage

<sup>90</sup> cf. à ce sujet le message sur les sanctions financières, FF 2016 8503 ss, 8519 s.

<sup>91</sup> Du même avis: BRÜLISAUER/GULER, (note de bas de page 52), art. 59, no 53.

<sup>92</sup> Cf. le débat correspondant au Conseil national: AB 2018 N 1402 ss.

<sup>93</sup> Cf. TF, 10.2.2012, 2C\_465/2011 et TF, 10.2.2012, 2C\_466/2011; TF, 16.12.2008, 2C\_566/2008 et TF, 16.12.2008, 2C\_567/2008 = STE 2009 B 22.3 n° 99; TF, 28.9.2010, 2C\_819/2009 = RDAF 2010 II 605; TF, 25.1.2002, ATF 290/2001 = STE 2002 B 23.45.2 no. 2, TF, arrêt 2A\_29/1993 du 23 juin 1994 = Archives 64 (1995/1996), pp. 232 ss.

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

commercial lorsqu'ils résultent d'un risque d'exploitation «si étroitement lié à l'activité lucrative qu'il faut s'en accommoder lors de son exercice».<sup>94</sup> Selon le Tribunal fédéral, la surveillance du dommage à réparer doit constituer une partie du risque qu'entraîne habituellement l'acquisition du revenu. Contrairement à sa pratique antérieure, le Tribunal fédéral n'accorde plus d'importance décisive au degré de culpabilité. La déductibilité doit cependant toujours être refusée en cas de responsabilité pour faute, selon le Tribunal fédéral, lorsque le paiement repose «sur un comportement fautif grave et exceptionnel, respectivement qu'il a été provoqué par négligence grave ou même intentionnellement».<sup>95</sup> La prise en compte du degré de culpabilité devrait à son tour être l'expression d'un amalgame de droit et de morale. Aux yeux de l'auteure, ici aussi, seul peut être déterminant le fait de savoir si le comportement à l'origine du paiement des dommages-intérêts est ou non couvert par le but de l'entreprise.<sup>96</sup> La situation est différente pour les personnes morales. Il n'existe à cet égard – pour autant qu'on puisse en juger – aucune pratique judiciaire restrictive. Les personnes morales peuvent toujours déduire des dommages-intérêts (qu'il s'agisse de prestations de garantie découlant d'un contrat, de prestations faites

par équité envers le client ou de prestations déterminées par un tribunal), conformément à la pratique. La doctrine apparemment unanime est également favorable à la déductibilité générale, lorsqu'un acte ou une omission contraire à la loi ou au contrat a en fin de compte été commis dans l'intérêt de l'entreprise.<sup>97</sup> Il faut en particulier partir du principe d'une causation commerciale lorsque l'entreprise est responsable de l'acte dommageable commis par un collaborateur, peu importe que celui-ci ait agi intentionnellement ou par négligence.<sup>98</sup>

Tant la renonciation à une réglementation que le complément proposé entre-temps permettent de conclure qu'en cas de prestations en dommages-intérêts ou d'autres prestations semblables, le bien-fondé commercial et, partant, la déductibilité sont en principe admis. Cette décision législative doit être respectée dans le cadre de l'application du droit.

### 4.3 Déductibilité des sanctions autonomes

Enfin, la question de la qualification fiscale des sanctions autonomes (c'est-à-dire non étatiques) n'est pas réglée. Celles-ci peuvent être dues par exemple en vertu d'un contrat (peine conventionnelle) ou de réglementations privées (p. ex. CDB 20).<sup>99</sup>

<sup>94</sup> TF, 10.2.2012, 2C\_465/2011, consid. 2.3.

<sup>95</sup> Cf. TF, 10.2.2012, 2C\_465/2011, consid. 2.3 avec d'autres références.

<sup>96</sup> Du même avis: SIMONEK, (note de bas de page 35), 171.

<sup>97</sup> Voir p. ex. BRÜLISAUER/GULER, (note de bas de page 52), art. 59, no 44; GRAF/RUPF, (note de bas de page 86), ZSR 2018, 223 ss, 229 s., Koller, (note de bas de page 33), PJA 2003, 1232 ss, 1238; LOCHER, (note de bas de page 52), art. 59, no 3; SIMONEK, (note de bas de page 35), 171.

<sup>98</sup> KOLLER, (note de bas de page 33), PJA 2003, 1232 ss, 1238 ss; SIMONEK, (note de bas de page 35), 171. Il convient de noter qu'une disculpation selon l'art. 55 CO n'est possible que de manière très limitée.

<sup>99</sup> Convention relative à l'obligation de diligence des banques.

Le Tribunal administratif de Glaris s'est penché sur cette problématique le 12 décembre 2019. Il s'agissait de déterminer la déductibilité d'une sanction infligée à une personne morale en raison de la violation d'une convention collective de travail déclarée de force obligatoire. Le tribunal cantonal est arrivé à la conclusion que pour une telle peine, contrairement aux sanctions de la puissance publique, la déductibilité ne peut généralement pas être refusée: «Etant donné qu'une entreprise jouit d'une grande liberté d'entreprise dans son activité commerciale et aussi dans le cadre de la taxation fiscale, il n'y a lieu d'intervenir que si la loi le prévoit ou si des dispositions légales ont été violées».<sup>100</sup> Le jugement doit être approuvé pour son résultat même si l'exposé des motifs paraît quelque peu aventureux. La liberté d'entreprise n'existe pas dans le cadre de la taxation fiscale fixée par la loi. Toutefois, contrairement aux sanctions relevant de la puissance publique, aucune compétence pénale de l'Etat n'est contournée. Le principe de l'unité de l'ordre juridique n'est justement pas touché. Par conséquent, l'imposition doit être effectuée en fonction de la capacité économique. Les sanctions privées qui sont en relation avec le but de l'entreprise doivent donc être déduites en tant que charges justifiées par l'usage commercial.

## 5 Conclusion

Avec l'adoption de la loi fédérale, le législateur fixe trois nouvelles interdictions de déduction, qui toutes vont à l'encontre du principe de la neutralité du droit fiscal et du principe de la capacité contributive; il impose ainsi, en quelque sorte, un entonnoir moral au droit fiscal. Il le fait dans certains cas pour des raisons compréhensibles, mais dépasse aussi les limites. Ne pas admettre en déduction les dépenses qui permettent la commission d'infractions ou constituent la contrepartie à la commission d'infractions conduit manifestement à une incohérence lorsque les fruits de ces infractions sont néanmoins imposés, mais: *Pecunia non olet!* («l'argent n'a pas d'odeur!»)<sup>101</sup> Néanmoins, l'importance pratique de la réglementation devrait rester limitée. En ce qui concerne l'interdiction de déduire les sanctions pénales, le principe de l'unité de l'ordre juridique est placé au-dessus du principe de la capacité économique, ce qui paraît légitime. Le fait qu'une exception soit prévue pour les sanctions pénales étrangères qui ne sont pas compatibles avec le sens suisse de la justice constitue, de l'avis de l'auteur, un développement nécessaire du point de vue de l'Etat de droit ou une précision de l'arrêt principal du Tribunal fédéral de 2016. La solution trouvée semble donc équilibrée et moins délicate que ce qu'en disent les médias: il n'est donc pas nécessaire de lancer un «référendum d'urgence».<sup>102</sup>

<sup>100</sup> VGer GL, 12.12.2019, VG 2019 no 102, consid. 4.2.2.

<sup>101</sup> L'expression est due à l'introduction d'une taxe sur les latrines par l'Empereur romain Vespasien.

<sup>102</sup> Cf. MARKUS HÄFLIGER, Brisantes Gesetz blieb unbeachtet, Steuerabzüge für Konzern-Bussen: Linke planen Not-Referendum, in: BaZ du 26.6.2020.