



12 septembre 2014

Déductibilité fiscale des amendes et des sanctions financières de nature administrative

Rapport du Conseil fédéral en réponse au
postulat Leutenegger Oberholzer (14.3087)

Table des matières

1.	Situation	4
2.	Interventions parlementaires apparentées	4
3.	Traitement des amendes, des sanctions financières de nature administrative et des sanctions visant à réduire le bénéfice en vertu de la législation fiscale	5
3.1	Notion de charge justifiée par l'usage commercial dans les impôts directs	5
3.2	Traitement fiscal des amendes	7
3.2.1	Amendes pour infractions fiscales («amendes fiscales»)	7
3.2.2	Amendes fixées dans le CP et le droit pénal accessoire (excepté le droit pénal en matière fiscale)	8
3.3	Traitement fiscal des sanctions visant à réduire le bénéfice, des versements en dommages et intérêts et des sanctions financières de nature administrative	10
3.3.1	Introduction	10
3.3.2	Sanctions visant à réduire le bénéfice	11
3.3.3	Versements en dommages et intérêts	11
3.3.4	Sanctions financières de nature administrative dotées d'un caractère pénal	12
3.3.5	Fardeau de la preuve: délimitation entre sanctions financières de nature administrative dotées d'un caractère punitif et réductions du bénéfice	12
3.4	Problèmes particuliers	13
3.4.1	Situations internationales	13
3.4.2	Arrangement visant à régler le différend fiscal qui oppose les banques suisses aux Etats-Unis en lieu et place d'une procédure pénale	14
3.4.3	Provisions	15
4.	Conclusions	16
5.	Bibliographie	17
6.	Annexe 1	18

Condensé

Le présent rapport porte sur le traitement fiscal des amendes et des sanctions financières de nature administrative.

Au niveau notionnel, les sanctions infligées, dans ce domaine, aux personnes coupables d'un acte punissable sont des amendes. En revanche, la réduction d'un bénéfice réalisé de manière illicite ne contient pas l'idée de rachat de la faute et n'a donc pas de caractère punitif. Les sanctions financières de nature administrative peuvent présenter les caractéristiques d'une sanction pénale et celles d'une réduction du bénéfice.

Tant que le législateur n'a pas réglementé expressément la question, la déductibilité fiscale des amendes et des sanctions financières de nature administrative doit être déterminée en interprétant le droit actuel. Pour que ces sanctions puissent être déduites fiscalement, elles doivent être justifiées par l'usage commercial. Cependant, la notion de charge justifiée par l'usage commercial n'est définie de manière générale et abstraite ni dans la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), ni dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID).

Le Conseil fédéral considère qu'en raison de leur caractère punitif, les amendes ne sont pas des charges justifiées par l'usage commercial et doivent donc viser directement la personne punie. En revanche, les sanctions financières de nature administrative prononcées uniquement dans le but de réduire un bénéfice (imposable) réalisé illicitement doivent être considérées comme des charges justifiées par l'usage commercial et doivent être déductibles fiscalement. Lorsque des sanctions administratives constituent tant une punition qu'une réduction du bénéfice, il y a lieu d'évaluer l'importance relative de chacun des éléments de la sanction afin de les traiter en conséquence.

Des questions spécifiques se posent en ce qui concerne l'imputation de la charge dans les rapports internationaux, le fardeau de la preuve, la reconnaissance de provisions correspondantes et les conséquences d'une procédure de conciliation entre autorités et entreprises (par ex. le ministère américain de la justice [Department of Justice, DoJ] et les banques suisses).

Le traitement fiscal des amendes et des sanctions financières de nature administrative n'est pas réglementé explicitement dans le droit actuel. Afin d'améliorer la transparence et en raison des insécurités qui existent, le Conseil fédéral estime qu'il est judicieux d'introduire une réglementation correspondante explicite dans la législation fiscale.

1. Situation

Le 12 mars 2014, la conseillère nationale Susanne Leutenegger Oberholzer a déposé un postulat qui prie le Conseil fédéral de présenter un rapport exposant le traitement fiscal des sanctions financières infligées aux personnes morales et aux personnes physiques. Le rapport doit décrire comment les sanctions financières telles que les amendes et autres sont traitées fiscalement et comment il serait possible d'assurer un traitement fiscal uniforme aux niveaux fédéral et cantonal (voir Po. 14.3087). Le Conseil fédéral a proposé d'accepter ce postulat le 30 avril 2014 et le Conseil national l'a approuvé le 18 juin 2014.

2. Interventions parlementaires apparentées

13.3469 Motion de la CER-E

Différend fiscal entre les banques suisses et les Etats-Unis. Mesures d'accompagnement (cette motion traite aussi de la non-déductibilité des amendes en droit fiscal; elle a été classée);

13.3704 Interpellation Tschäppät Alexander

Réforme de l'imposition des entreprises III. Pertes fiscales pour les villes (classée);

13.3988 Motion Leutenegger Oberholzer Susanne

Sanctions financières déductibles sur le plan fiscal (retirée);

14.3286 Interpellation Schwaller Urs

Amendes du Département de la justice des Etats-Unis pour les banques suisses. Déductibilité au regard du droit fiscal (classée);

14.3401 Interpellation urgente Groupe PDC-PEV

Empêcher la déductibilité des amendes! Les amendes qui se chiffrent en milliards et les frais y afférents ne doivent pas être imputés au contribuable (classée);

14.3402 Interpellation urgente Groupe vert'libéral

Les amendes infligées à des entreprises constituent-elles des charges commerciales? (classée);

14.3403 Interpellation urgente Groupe des Verts

Amendes traitées comme reports de pertes assortis d'un allègement fiscal, au détriment des caisses de l'administration et de la justice? (classée);

14.3404 Interpellation urgente Groupe socialiste

Déductibilité fiscale des amendes (classée);

14.3444 Motion Groupe BD

Déductibilité fiscale des amendes (pas encore traitée en plénum);

14.3450 Motion Luginbühl Werner

Déductibilité fiscale des amendes (pas encore traitée en plénum);

14.3626 Motion Groupe PDC-PEV

Déductibilité fiscale des amendes. Pour une réglementation claire (pas encore traitée en plénum).

3. Traitement des amendes, des sanctions financières de nature administrative et des sanctions visant à réduire le bénéfice en vertu de la législation fiscale

La déductibilité fiscale des amendes et des sanctions financières de nature administrative dépend de leur qualification à titre de charges justifiées par l'usage commercial. Ci-après, il s'agira tout d'abord d'expliquer la notion de charge justifiée par l'usage commercial, avant de décrire le traitement fiscal des amendes, des sanctions financières de nature administrative et des sanctions visant à réduire un bénéfice. Le terme d'«**amende**» désigne ici une sanction financière prévue à titre de rachat pour s'être rendu coupable d'un acte punissable (amendes d'ordre, amendes, peines pécuniaires). Les amendes peuvent être prononcées par une autorité judiciaire ou par une autorité pénale administrative. On entend par «**sanction visant à réduire un bénéfice**» une sanction qui réduit un avantage économique réalisé par un acte illicite. L'art. 70 du Code pénal (CP) en donne un exemple. Ces sanctions ont pour but de diminuer un gain et non pas de constituer une peine. Les «**sanctions financières de nature administrative**» peuvent présenter à la fois les caractéristiques des amendes et celles d'une réduction du bénéfice.

3.1 Notion de charge justifiée par l'usage commercial dans les impôts directs

La question de la déductibilité des frais se pose pour toutes les personnes physiques et morales. En ce qui concerne les personnes physiques qui n'exercent pas d'activité indépendante, les art. 26, 32 à 33a et 35 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹ ainsi que l'art. 9 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)² décrivent de manière exhaustive les frais et dépenses déductibles fiscalement. D'après l'art. 34 LIFD, tous les frais qui ne sont pas indiqués dans les articles précités ne sont pas déductibles. La LHID ne prévoit aucune disposition parallèle. L'art. 9, al. 4, LHID fixe uniquement que d'autres déductions ne sont pas admises. Seules sont réservées les déductions pour enfant et autres déductions sociales prévues par les législations cantonales.

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.

S'agissant des personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante, les art. 27 LIFD et 10, al. 1 et 1^{bis}, LHID fixent ce qui suit concernant la charge justifiée par l'usage commercial:

«Art. 27 LIFD En général

¹ Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

² Font notamment partie de ces frais:

- a. les amortissements et les provisions au sens des art. 28 et 29;
- b. les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées;
- c. les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue;

¹ RS 642.11.

² RS 642.14.

- d. les intérêts des dettes commerciales ainsi que les intérêts versés sur les participations visées à l'art. 18, al. 2.

³ Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers, ne sont pas déductibles.»

«Art. 10 LHID Activité lucrative indépendante

¹ Les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel qui peuvent être déduits comprennent notamment:

- a. les amortissements justifiés d'éléments de la fortune commerciale;
- b. les provisions constituées pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes imminentes;
- c. les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, qui ont été comptabilisées;
- d. les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue;
- e. les intérêts des dettes commerciales ainsi que les intérêts versés sur les participations visées à l'art. 8, al. 2.

^{1bis} Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers, ne sont pas déductibles.»

Les dispositions précitées donnent des exemples types de postes de dépenses définis comme des charges justifiées par l'usage commercial. Seules les commissions occultes versées à des agents publics suisses ou étrangers sont considérées explicitement comme n'étant pas une charge justifiée par l'usage commercial. Les dispositions qui concernent les personnes morales sont similaires et fixent aussi différentes dépenses qui ne doivent pas être considérées comme justifiées par l'usage commercial:

«Art. 59 LIFD Charges justifiées par l'usage commercial

¹ Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également:

- a. les impôts fédéraux, cantonaux et communaux, mais non les amendes fiscales;
- b. les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue;
- c. les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice net, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 56, let. g) ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements (art. 56, let. a à c);
- d. les rabais, escomptes, bonifications et ristournes accordés sur la contre-valeur de livraisons et de prestations, ainsi que les parts de bénéfice des compagnies d'assurances destinées à être réparties entre les assurés.

² Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers, ne font pas partie des charges justifiées par l'usage commercial.»

«Art. 25, al. 1 et 1bis, LHID Charges

¹ Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également:

- a. les impôts fédéraux, cantonaux et communaux, mais non les amendes fiscales;
- b. les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue;
- c. les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence du montant prévu par le droit cantonal, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 23, al. 1, let. f) ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements (art. 23, al. 1, let. a à c);

- d. les rabais, escomptes, bonifications et ristournes accordés sur la contre-valeur de livraisons et de prestations ainsi que les parts de bénéfice des compagnies d'assurances destinées à être réparties entre les assurés.

^{1bis} Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers, ne font pas partie des charges justifiées par l'usage commercial.»

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 commercial³.

La déductibilité fiscale des amendes (ch. 3.2), des sanctions visant à réduire le bénéfice et des sanctions financières de nature administrative (ch. 3.3) sera examinée ci-après sur la base de cette description.

3.2 Traitement fiscal des amendes

Remarque préliminaire

Dans les lois fiscales, les déductions admises pour les personnes exerçant une activité lucrative dépendante sont mentionnées de façon exhaustive (cf. ch. 3.1). Aucune des catégories ne mentionne les amendes. Il faut donc partir du principe que, pour ces personnes, les amendes constituent des frais liés au train de vie, raison pour laquelle elles ne peuvent en aucun cas être déduites du revenu imposable.

En revanche, pour les personnes exerçant une activité lucrative indépendante et les personnes morales, la situation juridique n'est pas aussi évidente. Le droit en vigueur prévoit déjà que les amendes infligées pour sanctionner des infractions fiscales ne peuvent pas être déduites fiscalement. Pour les autres amendes, par contre, la question de la déductibilité fiscale n'est pas réglée de manière explicite, elle découle par conséquent de l'interprétation de la législation en vigueur.

3.2.1 Amendes pour infractions fiscales («amendes fiscales»)

3.2.1.1 Amendes fiscales des travailleurs indépendants

Les amendes fiscales sont des sanctions financières infligées en particulier pour manquement à des obligations dans la procédure de taxation (amende), pour soustraction d'impôt (amende) ou pour fraude fiscale (peine pécuniaire). Elles constituent des sanctions prévues par le droit pénal et doivent donc être clairement différenciées des rappels d'impôt, lesquels sont perçus lorsque des montants n'ont pas été déclarés alors qu'ils auraient dû l'être⁴.

Il s'agit ici d'examiner si les travailleurs indépendants peuvent déduire les amendes fiscales. L'art. 27 LIFD fixe que les contribuables qui exercent une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Les art. 27 à 31 indiquent, en partie de manière non exhaustive, quels frais et dépenses sont considérés comme justifiés par l'usage commercial et sont donc déductibles. Les amendes fiscales n'y sont pas mentionnées. Les travailleurs indépendants peuvent eux aussi procéder aux

³ ATF 113 Ib 114; 2A.457/2001; TF 29.11.2002, 2P.153/2002 et 2A.358/2002.

⁴ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 3 concernant l'art. 151 LIFD.

déductions fixées aux art. 33 et 33a LIFD, prévues pour les autres personnes physiques (art. 25 LIFD). Ces dispositions exhaustives ne mentionnent aucune amende ou peine pécuniaire (voir le début du ch. 3.1).

Pour l'instant, on peut donc affirmer que la liste non exhaustive des dépenses justifiées par l'usage commercial ne mentionne ni n'exclut expressément les amendes fiscales. Cependant, les travailleurs indépendants qui tiennent une comptabilité sont tenus, par analogie, de respecter les règles de calcul du bénéfice fixées à l'art. 58 LIFD (art. 18, al. 3, LIFD). S'agissant des personnes morales, la déduction des amendes fiscales est expressément exclue (art. 59, al. 1, let. a, LIFD; voir aussi le ch. 3.2.1.2 ci-après). Cela doit aussi être le cas des travailleurs indépendants car les déductions sont déterminantes pour le calcul du bénéfice. En outre, le Conseil fédéral estime aussi que par rapport aux personnes physiques qui n'ont pas d'exploitation commerciale, il serait injustifié que les indépendants aient le droit de déduire les amendes fiscales.

Par analogie, ces constatations valent aussi pour les impôts directs des cantons et des communes (voir art. 9 s. LHID).

3.2.1.2 Amendes fiscales des personnes morales

Les art. 59, al. 1, let. a, LIFD et 25, al. 1, let. a, LHID excluent explicitement les amendes fiscales des charges justifiées par l'usage commercial.

Les autres amendes (infligées aux personnes morales) seront examinées ci-après pour déterminer si elles constituent une charge justifiée par l'usage commercial.

3.2.2 Amendes fixées dans le CP et le droit pénal accessoire (excepté le droit pénal en matière fiscale)

La LIFD et la LHID ne mentionnent que les amendes fiscales au titre de charge non déductible. Aucune disposition expresse concernant les autres amendes ne figure dans ces lois fiscales (ni pour les personnes exerçant une activité lucrative indépendante, ni pour les personnes morales). Il faut donc en premier lieu interpréter les textes législatifs pour savoir si les amendes au sens du CP et du droit pénal accessoire (en dehors du droit pénal en matière fiscale) constituent une charge justifiée par l'usage commercial et sont fiscalement déductibles.

Jusqu'à présent, le Tribunal fédéral ne s'est exprimé qu'une fois sur la question de la déductibilité des amendes, dans un arrêt de 1944. Dans cet arrêt, il ne qualifie pas de dépenses commerciales le non-respect des dispositions de la loi fédérale d'alors sur le commerce des denrées alimentaires et de divers objets usuels par un distillateur indépendant. Il explique sa décision par le fait que la responsabilité pénale incombe au fraudeur personnellement, même si l'acte frauduleux a été commis dans le cadre de l'exploitation commerciale⁵.

Dans la doctrine et la pratique, la question de l'admission des amendes pénales comme étant des charges justifiées par l'usage commercial et donc leur déductibilité fiscale est controversée⁶. Certains auteurs reconnaissent les amendes comme étant justifiées par l'usage commercial lorsqu'elles sont en rapport avec l'activité entrepreneuriale⁷. Ils justifient leur opinion en partie par le fait que la législation ne considère expressément que les

⁵ ATF 70 I 250, consid. 4.

⁶ SIMONEK, ch. 5.5.1.

⁷ BRÜHLISAUER/HELBING, N 3 concernant l'art. 59 LIFD.

amendes fiscales comme non déductibles⁸. SIMONEK estime que cette explication est trop restreinte⁹. D'après elle, cette justification se base sur le principe objectif net découlant du principe de la capacité économique, selon lequel toutes les dépenses qui concernent l'activité économique doivent être considérées comme étant justifiées par l'usage commercial¹⁰. AGNER, JUNG et STEINMANN sont d'un autre avis: les amendes sont la conséquence d'un comportement délictueux et ne peuvent donc pas être considérées comme justifiées par l'usage commercial¹¹. LOCHER ne considère pas les amendes comme étant des frais d'acquisition parce que, contrairement aux dommages-intérêts, elles n'ont pas de fonction de compensation¹². En outre, il estime qu'il serait contradictoire de permettre que le fisc assume la charge des amendes, qui ne devraient concerner que le fraudeur. Selon lui, cela doit aussi s'appliquer aux amendes infligées à des entreprises¹³.

Sur le plan comptable, les dépenses apparues 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 sont donc parfois portées au compte des dépenses. Un acte commercial punissable peut toutefois assurément 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 causalité entre exploitation et dépense doit toutefois reposer sur un fait. Et 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 n'a pas rempli ses devoirs légaux et n'a donc pas respecté non plus son obligation de diligence. Le Conseil fédéral est d'avis qu'un acte commercial punissable n'est pas un acte commercial fait de bonne foi et qu'une amende n'est pas une dépense dotée du caractère factuel requis.

Du point de vue du droit pénal, les amendes constituent l'un des types de peine prévus par la loi. Une amende est prononcée en raison d'une faute personnelle et a un but punitif. Elle doit viser le fautif personnellement et est fonction du tort que ce dernier a causé (principe de la faute).

Pendant longtemps, la législation relative aux impôts directs contenait une dérogation au principe de la faute 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 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 infractions peuvent être attribuées à des personnes morales, contre qui des amendes peuvent alors être prononcées.

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 constituent des charges justifiées par l'usage commercial est toutefois faux d'après le 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 selon l'art. 102 CP n'était pas encore entrée en force. A ce moment-là, seules les amendes fiscales étaient considérées comme des amendes pouvant être infligées à des personnes morales et

⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 4 concernant l'art. 59 LIFD.

⁹ SIMONEK, ch. 5.7.1.

¹⁰ SIMONEK, ch. 5.7.3.2.

¹¹ AGNER/JUNG/STEINMANN, ch. 1 concernant l'art. 59 LIFD.

¹² LOCHER, N 35 concernant l'art. 27 LIFD.

¹³ LOCHER, N 70 concernant l'art. 59 LIFD.

pouvaient donc être désignées explicitement dans une base légale. Le Conseil fédéral considère ainsi que l'art. 59, al. 1, let. a, LIFD ne permet pas d'affirmer que les autres amendes infligées à des personnes morales constituent des charges justifiées par l'usage commercial.

Si les amendes pouvaient être déduites fiscalement, cela amoindrirait leur effet punitif au travers du droit fiscal, étant donné que la charge qu'elles engendrent pourrait être réduite 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. Le Conseil fédéral estime qu'une amende ne doit pas avoir cette fin étant donné que l'amende doit être à la charge de l'auteur de l'infraction et non de la collectivité.

La possibilité de déduire fiscalement les amendes aurait aussi comme conséquence certes que les commissions occultes mentionnées à l'art. 59, al. 2, LIFD ne constitueraient pas une charge justifiée par l'usage commercial et ne seraient donc pas déductibles, mais qu'une amende prononcée contre une personne morale pour corruption en vertu de l'art. 102 CP serait déductible. Un tel résultat serait contradictoire et irait à l'encontre de l'unité de la législation.

Enfin, il faut préciser que les amendes infligées, par exemple, à des employés d'une personne morale doivent toucher ces personnes physiques et non pas la personne morale en tant qu'employeur. La personne physique concernée ne peut pas déduire ces amendes dans sa déclaration d'impôt et l'employeur ne doit pas non plus pouvoir déduire ces amendes au titre de charges justifiées par l'usage commercial (voir les ch. 3.2.1.1 et 3.2.2, quatrième paragraphe). Si la personne morale prend ces amendes à sa charge, elles constituent alors un élément du salaire qui doit être comptabilisé comme charge relevant du personnel, puis décompté à ce titre et déclaré dans le certificat de salaire. De plus, le paiement d'une amende d'un tiers est punissable à titre d'acte visant à favoriser un tiers.

En conclusion, le Conseil fédéral est donc d'avis que les amendes prononcées contre des personnes exerçant une activité lucrative indépendante ou contre des personnes morales (dans la mesure où ces personnes peuvent se voir infliger des amendes directement) ne constituent pas une charge justifiée par l'usage commercial et ne sont donc pas déductibles.

3.3 Traitement fiscal des sanctions visant à réduire le bénéfice, des versements en dommages et intérêts et des sanctions financières de nature administrative

3.3.1 Introduction

Les sanctions administratives ont pour but de faire respecter les dispositions du droit administratif. En fonction de leur effet, on distingue les sanctions exécutoires (par ex. la confiscation de produits nocifs), les sanctions répressives (par ex. les amendes d'ordre) et les désavantages juridiques de nature administrative (par ex. le retrait d'une autorisation)¹⁴. Pour certaines sanctions, le classement dans l'une des catégories indiquées dans ce schéma général n'est pas évident. Le retrait du permis de conduire, par exemple, présente à la fois un aspect exécutoire et un aspect répressif. Dans le présent contexte, la question du classement dans une catégorie ne revêt toutefois pas une grande importance.

¹⁴ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, § 18, N 1134 ss.

3.3.2 Sanctions visant à réduire le bénéfice

Les sanctions visant à réduire le bénéfice peuvent être de nature pénale ou administrative. Elles ne visent pas le rachat d'une faute mais la correction d'une situation qui est apparue suite au non-respect de la législation.

Les dispositions légales correspondantes qui listent à titre d'exemple les charges justifiées par l'usage commercial ne donnent aucune indication explicite sur la qualification des sanctions visant à réduire le bénéfice (voir les art. 59 LIFD et 25 LHID reproduits ci-dessus). Dès lors, tout comme pour les amendes, la déductibilité fiscale de ces sanctions doit être déterminée en interprétant la législation.

Jusqu'à présent, le Tribunal fédéral ne s'est pas exprimé explicitement sur la question. Sur la base de la définition de la charge justifiée par l'usage commercial que donne le Tribunal fédéral (voir ch. 3.1), on peut déterminer si les sanctions visant à réduire le bénéfice ont un lien causal, reposant sur des faits, avec le revenu réalisé et si elles constituent donc une charge justifiée par l'usage commercial. Ces sanctions sont prononcées en raison d'une activité commerciale qui rapporte un bénéfice de manière contraire aux dispositions légales. Elles visent à rétablir une situation conforme au droit en réduisant la part du bénéfice qui résulte d'un non-respect de la législation. Elles permettent également de corriger tout avantage concurrentiel obtenu grâce au comportement illicite. Il faut donc partir du principe qu'il existe un lien causal reposant sur des faits entre la sanction et l'activité commerciale. C'est pourquoi le Conseil fédéral est d'avis que les sanctions visant à réduire le bénéfice constituent une charge justifiée par l'usage commercial.

La déductibilité fiscale des sanctions visant à réduire le bénéfice se déduit aussi de la systématique fiscale. En effet, le revenu d'une activité commerciale, même réalisé en violation d'une disposition légale, est imposé en tant que bénéfice en vertu du principe de l'imposition selon la capacité économique inscrit dans la Constitution fédérale (art. 127, al. 2, Cst.). En d'autres termes, tous les bénéfices, indépendamment de leur origine, sont imposés. Le Tribunal fédéral a considéré à ce sujet qu'aucune raison ne justifie qu'un bénéfice indu ne soit pas grevé d'un impôt auquel sont soumis les bénéfices réalisés légalement par une entreprise commerciale¹⁵. On en déduit 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. Dans son avis de droit, SIMONEK déduit du principe de l'imposition d'après la capacité économique et du principe objectif net qui en découle que les sanctions financières qui n'ont pas de composante pénale constituent une charge justifiée par l'usage commercial qui réduit le bénéfice imposable en conséquence. L'auteure 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 pénaux¹⁶. HONGLER et LIMACHER expriment le même avis dans la conclusion de leur exposé sur la déductibilité des amendes infligées aux banques suisses en vertu du programme du DOJ¹⁷.

3.3.3 Versements en dommages et intérêts

Les dommages et intérêts versés dans le cadre d'une activité commerciale concernent généralement le droit civil (par ex. la responsabilité des organes au sens de l'art. 55 CO),

¹⁵ ATF 70 I 250, consid. 1.

¹⁶ SIMONEK, ch. 5.7.3.3

¹⁷ HONGLER/LIMACHER, ch. 42.

mais peuvent aussi se rapporter à une procédure pénale (versements de réparation au sens de l'art. 53).

Le Tribunal fédéral s'est prononcé à plusieurs reprises sur le traitement fiscal des dommages et intérêts versés par des indépendants. Il considère que les versements en dommages et intérêts sont à considérer comme autant de charges justifiées par l'usage commercial dans la mesure où il existe un lien étroit entre le versement et les risques liés à l'entreprise¹⁸.

Jusqu'à présent, le Tribunal fédéral n'a pas eu à définir les conditions devant être réunies pour que les dommages et intérêts versés par des personnes morales puissent également être considérés comme des charges justifiées par l'usage commercial. D'après une partie de la doctrine, tous les dommages dont une personne morale doit répondre sont causés par l'usage commercial et les dommages et intérêts versés doivent donc être considérés comme justifiés par l'usage commercial¹⁹.

3.3.4 Sanctions financières de nature administrative dotées d'un caractère pénal

Les sanctions financières de nature administrative peuvent être dotées aussi bien des caractéristiques des amendes que de celles d'une réduction du bénéfice. Dans la mesure où elles sont dotées de l'effet punitif d'une amende, elles doivent toucher pleinement le contribuable concerné. Cela s'applique notamment aux sanctions administratives calculées en fonction du chiffre d'affaires de l'art. 49a de la loi sur les cartels (RS 251, LCart), de l'art. 60 de la loi sur les télécommunications (RS 784.10, LTC) et de l'art. 90, al. 1, de la loi sur la radio et la télévision (RS 784.40, LRTV)²⁰. Le calcul de ces sanctions prend certes en compte le «bénéfice présumé» que l'entreprise a réalisé en adoptant un comportement illicite; la sanction doit cependant être évaluée au préalable en fonction de la durée et de la gravité des pratiques illicites (cf. art. 49a, al. 1, LCart). Ces sanctions ne sont en principe pas déductibles fiscalement puisque l'accent est mis sur leur nature punitive²¹. Ce n'est que lorsqu'une sanction contient des éléments pouvant être clairement identifiés comme une réduction du bénéfice que le Conseil fédéral estime qu'il est justifié de pouvoir déduire de l'assiette de l'impôt le montant de ces éléments contenus dans la sanction financière de nature administrative.

3.3.5 Fardeau de la preuve: délimitation entre sanctions financières de nature administrative dotées d'un caractère punitif et réductions du bénéfice

Si la sanction prononcée permet une délimitation précise entre la part relative à la sanction financière de nature administrative dotée d'un caractère punitif et la part relative à la réduction du bénéfice, les conséquences fiscales indiquées ci-avant sont, pour le Conseil fédéral, claires: la part qui peut être assimilée à une amende n'est pas déductible, tandis que le montant visant à réduire le bénéfice peut être déduit fiscalement à titre de charge justifiée par l'usage commercial.

En revanche, si la décision ne contient aucune indication permettant de procéder à la délimitation, la question se pose de savoir s'il est admis de déduire une somme à titre de charge justifiée par l'usage commercial et, le cas échéant, à combien se monte cette somme.

¹⁸ ATF 2A.90/2001 et 2A.91/2001, E. 5.1

¹⁹ KOLLER THOMAS, Bemerkungen zum Urteil des Bundesgerichts vom 25.01.2002 (2A.90/2001 et 2A.01/2001) dans PJA 2003, p. 1238.

²⁰ Cf. ALEXANDER LOCHER, Verwaltungssanktionen, 90 ss., 174 ss., notamment 185 s. (avec autre renvois).

²¹ SIMONEK, ch. 5.7.3.2, perçoit un conflit d'appréciation entre, d'une part, les principes du droit fiscal qui se côtoient dans ce cas (le principe de l'imposition selon la capacité économique, le principe de la neutralité du droit fiscal) et, d'autre part, l'unité du droit (l'effet libérateur et préventif d'une amende ne doit pas être amoindri par le droit fiscal). Et le législateur est le seul à pouvoir résoudre ce conflit.

D'après le droit en vigueur, le contribuable supporte le fardeau de la preuve des états de fait diminuant le bénéfice. Le contribuable qui n'est pas en mesure de prouver dans quelle ampleur la sanction de nature administrative rendue contient des éléments visant à réduire le bénéfice doit assumer les conséquences de cette absence de preuve. Dans ce cas, la sanction est intégralement considérée comme non déductible fiscalement.

3.4 Problèmes particuliers

3.4.1 Situations internationales

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, comme indiqué ci-dessus, 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.

S'agissant des réductions du bénéfice, il convient de retenir qu'elles doivent être attribuées, à titre de charges diverses, au sujet de droit chez qui il existe un lien factuel entre les charges et l'activité commerciale. Ce faisant, il y a lieu de distinguer deux situations: d'une part, la personne morale a son siège en Suisse et un établissement stable à l'étranger (ch. 3.4.1.1) et, d'autre part, la personne morale a son siège en Suisse et détient des participations d'une personne morale ayant son siège à l'étranger (ch. 3.4.1.2).

3.4.1.1 Etablissement stable à l'étranger

Conformément à l'art. 52, al. 1, LIFD, l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux établissements stables situés à l'étranger, notamment. La plupart des conventions contre les doubles impositions contiennent des arrangements dans ce sens.

Situation «Ordre de réduction du bénéfice»

Hypothèse: une personne morale a son siège en Suisse et exploite un établissement stable à l'étranger. Dans l'exercice de son activité commerciale, l'établissement stable viole des normes juridiques. Au vu de ce comportement, une autorité Suisse ou étrangère ou un tribunal rend une décision diminuant le bénéfice réalisé avec l'activité illicite.

L'établissement stable étranger n'est 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 a été enregistré le bénéfice réalisé de manière illicite. Si la Suisse a imputé ce bénéfice à l'établissement stable, la sanction visant à réduire le bénéfice doit être infligée à ce dernier. La sanction n'est donc pas concernée par l'assujettissement en Suisse, tout comme le bénéfice qu'elle sanctionne. La maison-mère ne peut déduire la sanction visant à réduire le bénéfice à titre de charge justifiée par l'usage commercial que si le bénéfice réalisé de manière illicite a été imputé à la Suisse. Si l'établissement stable situé à l'étranger subit une perte suite à la prise en considération d'une réduction du bénéfice, la maison-mère en Suisse doit, conformément à l'art. 52, al. 3, LIFD, prendre à sa charge cette perte, du moins temporairement, que la décision ait été rendue par une autorité suisse ou étrangère. Il y a

toutefois lieu de vérifier si la décision contient une réduction du bénéfice au sens décrit ci-dessus et, le cas échéant, à combien elle se monte.

3.4.1.2 Filiale à l'étranger

Situation «Ordre de réduction du bénéfice»

Hypothèse: une personne morale a son siège en Suisse (société-mère) et détient une participation d'une autre personne morale ayant son siège à l'étranger (filiale). Suite à un comportement illicite de la société-mère (situation a) ou de la filiale (situation b), n'ayant toutefois aucune incidence sur le plan pénal, une autorité suisse ou étrangère ou un tribunal ordonne une réduction du bénéfice.

Situation a: la décision est prononcée contre la maison-mère, dont le siège est en Suisse. Comme la filiale est dotée d'une personnalité juridique, elle n'est en principe pas affectée par la décision. Pour la maison-mère, la sanction visant à réduire le bénéfice constitue une charge justifiée par l'usage commercial déductible fiscalement.

Situation b: si la décision est adressée à la filiale dont le siège est 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 sur la maison-mère domiciliée en Suisse. Toutefois, si la participation détenue par la maison-mère subit une perte de valeur en raison de la sanction infligée à la filiale, la maison-mère peut faire valoir une réévaluation avec incidence fiscale (art. 62 LIFD). Enfin, si la maison-mère prend en charge la réduction du bénéfice à la place de la filiale, la prestation de la maison-mère à l'égard de la filiale constitue un apport de capital dissimulé, qui n'est pas déductible fiscalement.

3.4.2 Arrangement visant à régler le différend fiscal qui oppose les banques suisses aux Etats-Unis en lieu et place d'une procédure pénale

La «Lex USA», qui entendait mettre un terme au litige fiscal opposant les banques suisses aux Etats-Unis, a été rejetée par le Conseil national durant l'été 2013. Dans sa déclaration du 19 juin 2013 publiée à l'issue de l'examen de la «lex USA», le Parlement suisse a exprimé ses attentes envers le Conseil fédéral: celui-ci devait prendre, dans les limites du droit en vigueur, toutes les mesures utiles en vue de permettre la collaboration des banques avec le DoJ. Le Conseil fédéral a répondu à ces attentes en négociant avec le DoJ la solution suivante composée de trois éléments: l'arrangement signé le 29 août 2013 entre les gouvernements des deux pays (joint statement), le programme unilatéral des Etats-Unis auquel les banques suisses peuvent adhérer sur une base volontaire et les autorisations de coopérer avec les autorités américaines délivrées aux banques suisses (décision modèle du 3 juillet 2013). Le programme américain subdivise les banques suisses en quatre catégories et peut être utilisé par toutes les banques suisses, excepté celles contre lesquelles le DoJ a déjà ouvert une procédure pénale (1^{re} catégorie). Les banques de la deuxième catégorie doivent partir du principe qu'elles ont violé le droit américain et avaient jusqu'au 31 décembre 2013 pour demander un «Non-Prosecution Agreement» (accord de non-poursuite) aux autorités américaines. De nombreuses banques suisses ont fait usage de cette possibilité.

Sur la base de cet accord, le DoJ renonce à ouvrir une procédure pénale. En contrepartie, les banques s'engagent à fournir aux autorités américaines des renseignements concernant leurs relations transfrontières (sans les données concernant les clients) et à payer une pénalité forfaitaire. Le montant de la sanction est calculé en fonction du montant des avoirs américains non fiscalisés qu'elles détiennent et de la date à laquelle les comptes ont été ouverts:

- 20 % du montant des comptes existants le 1^{er} août 2008
- 30 % du montant des comptes ouverts entre le 1^{er} août 2008 et le 28 février 2009
- 50 % du montant des comptes ouverts après le 28 février 2009.

S'il s'avère qu'un accord concret entre une banque déterminée et le DoJ contient, d'une part, une amende prononcée pour sanctionner le comportement de la banque ayant une incidence sur le plan pénal et, d'autre part, une réduction du bénéfice, il faut procéder à une répartition sur la base de cette décision concrète. En revanche, si la décision n'opère aucune répartition du montant entre l'amende d'une part et la sanction visant à réduire le bénéfice d'autre part, il y a lieu d'interpréter la décision pour déterminer si une partie de la sanction vise à réduire le bénéfice et, le cas échéant, à combien elle se monte. Au vu des règles générales relatives au fardeau de la preuve pour les faits diminuant l'impôt, le contribuable est tenu de prouver qu'il a pris, sur la base de l'accord, un engagement de paiement et d'expliquer dans quelle mesure cet engagement constitue une sanction visant à réduire le bénéfice. Une fois l'existence de la réduction du bénéfice prouvée, il s'agit de répondre à la question de la répartition fiscale internationale exposée au ch. 3.4.1.

Les banques classées sous les catégories 3 et 4 ne doivent pas s'attendre à recevoir une amende. Elles estiment ne pas avoir violé le droit fiscal américain (3^e catégorie) ou leur activité est purement locale au sens du FATCA (4^e catégorie). Pour les deux catégories, ces constatations doivent être confirmées par un tiers indépendant.

3.4.3 Provisions

Les provisions servent à couvrir tout risque de perte imminent. Il s'agit par conséquent d'engagements dont le montant et l'échéance ne sont pas connus et qui n'auront pas d'incidence sur les liquidités avant un certain temps.

Le principe applicable aux amortissements, selon lequel la part qui n'est pas justifiée par l'usage commercial doit être ajoutée au bénéfice net imposable, s'applique également aux provisions. Les provisions sont réputées justifiées par l'usage commerciale lorsque le risque de pertes qu'elles doivent compenser est déjà perceptible à la date du bilan; en revanche, elles ne sont pas réputées justifiées par l'usage commercial lorsqu'elles sont formées uniquement dans le but de couvrir d'éventuels risques futurs.

En matière d'impôt fédéral direct, les provisions sont admises pour (art. 29 et 63 LIFD):

- les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé;
- les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs;
- les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice;
- les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum.

Les réglementations régissant les impôts directs des cantons et des communes ont la même teneur (art. 24, al. 4, en lien avec l'art. 10, al. 1, let. b, LHID).

Dans la mesure où il ne s'agit pas d'amendes ou de sanctions financières de nature administrative dotées d'un caractère punitif, mais de réductions du bénéfice justifiées par l'usage commercial, une provision peut être formée pour couvrir ces risques de pertes imminents à condition que:

La raison à l'origine de ce risque de pertes soit survenue au cours de l'exercice déjà. Pour que la provision puisse être qualifiée de charge justifiée par l'usage commercial, la charge

correspondante doit pouvoir, compte tenu des circonstances concrètes, être attribuée sur le plan commercial à l'exercice écoulé. Les provisions sont donc limitées par le principe de la périodicité. Le risque de pertes doit être une conséquence immédiate et nécessaire de la réalisation de recettes au cours de l'exercice, indépendamment du moment auquel la dépense aura effectivement lieu. Il est difficile de déterminer le montant de ce risque pour les réductions du bénéfice. Pour des motifs inhérents au système, les provisions constituent des estimations, c'est pourquoi une certaine marge de manœuvre doit être accordée. L'entreprise assujettie doit toutefois prouver la survenance du risque et rendre pour le moins crédible le montant de celui-ci. Les exigences générales concernant l'admissibilité des provisions s'appliquent sans restriction.

Si des provisions comptabilisées ne sont plus justifiées (par ex. parce que le risque ne s'est pas avéré ou parce le montant attendu était trop élevé), elles doivent être ajoutées au bénéfice imposable (art. 63, al. 2, LIFD). Les autorités fiscales sont habilitées à dissoudre une provision sur le plan fiscal, avant que celle-ci ne soit comptabilisée dans le bilan commercial. La dissolution des provisions a lieu au cours de la période de taxation pendant laquelle les autorités fiscales découvrent que la qualification à titre de charge commerciale n'est plus justifiée.

En fin de compte, la part de la provision constituée à l'origine et acceptée fiscalement qui dépasse le montant total de la sanction due effectivement représente une provision qui n'est pas justifiée par l'usage commercial, conformément à l'art. 63, al. 2, LIFD. Il en va de même de la condamnation à une amende non déductible. Cette charge qui n'est pas justifiée par l'usage commercial doit être ajoutée au revenu imposable de la société au plus tard à l'issue de la procédure pénale ou administrative.

4. Conclusions

Selon le Conseil fédéral, les amendes et les sanctions financières de nature administrative dotées d'un caractère punitif constituent, d'après la législation en vigueur, des charges qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial et ne sont par conséquent pas déductibles fiscalement. Il n'en va pas de même des sanctions visant à réduire le bénéfice, lesquelles sont déductibles fiscalement.

Cette conclusion découle, selon le Conseil fédéral, de l'interprétation de la législation en vigueur en tenant compte des principes du droit pénal et du droit fiscal. Cette interprétation est notamment aussi influencée par la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la qualification des dépenses en tant que charges justifiées par l'usage commercial. Au vu de l'importance de cette question, le Conseil fédéral estime qu'il est envisageable d'introduire une réglementation explicite correspondant à ces principes dans la législation fiscale. Un axe possible est présenté dans l'annexe au présent rapport.

5. Bibliographie

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich, 2000.

BRÜHLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, tome I/2a, 2^e édition, Bâle, 2008.

HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, édition entièrement remaniée, Zurich, 2006

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

LOCHER ALEXANDER, Verwaltungsrechtliche Sanktionen, Rechtliche Ausgestaltung, Abgrenzung und Anwendbarkeit der Verfahrensgarantien, thèse, Université de Zurich, 2013, Zurich/Bâle/Genève, 2013.

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, II. partie, 1^{re} éd., Therwil/Bâle, 2004.

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2^e éd., Zurich, 2009.

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.

6. Annexe 1

Annexe au rapport «Déductibilité fiscale des amendes et des sanctions financières de nature administrative».

Les demandes formulées dans les motions

14.3626 Groupe PDC-PEV, «Déductibilité fiscale des amendes. Pour une réglementation claire»,

14.3450 Luginbühl, «Déductibilité fiscale des amendes», et

14.3444 Groupe BD «Déductibilité fiscale des amendes»,

d'après lesquelles les amendes ne sont pas considérées comme des charges justifiées par l'usage commercial mais les sanctions qui ont la forme d'un prélèvement sur les gains oui, sont déjà réglées dans les lois actuelles. Du point de vue juridique, il n'y a donc nul besoin de prendre des mesures législatives supplémentaires. Pour améliorer la transparence toutefois, il serait envisageable de mentionner explicitement les amendes et les sanctions financières dans la LIFD et la LHID.

Propositions de modifications des lois:

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Personnes physiques

Art. 27, al. 2 et 3

¹ Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

² Font notamment partie de ces frais:

e. les sanctions visant à réduire le bénéfice.

³ Ne sont pas déductibles, notamment:

a. les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers;

b. les amendes et les peines pécuniaires infligées pour s'être rendu coupable d'un acte punissable, ainsi que les sanctions financières de nature administrative, dans la mesure où elles sont dotées d'un caractère punitif.

Personnes morales

Art. 59

¹ Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également:

a. les impôts fédéraux, cantonaux et communaux, ~~mais non les amendes fiscales;~~

e. les sanctions visant à réduire le bénéfice.

² Ne font pas partie des charges justifiées par l'usage commercial, notamment:

- a. les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers;
- b. **les amendes infligées pour s'être rendu coupable d'un acte punissable et les sanctions financières de nature administrative, dans la mesure où elles sont dotées d'un caractère punitif.**

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

Personnes physiques

Art. 10, al. 1

¹ Les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel qui peuvent être déduits comprennent notamment:

- f. **les sanctions visant à réduire le bénéfice.**

^{1bis} Ne sont pas déductibles, notamment

- a. les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers;
- b. **les amendes et les peines pécuniaires infligées pour s'être rendu coupable d'un acte punissable, ainsi que les sanctions financières de nature administrative, dans la mesure où elles sont dotées d'un caractère punitif.**

Personnes morales

Art. 25, al. 1

¹ Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également:

- a. les impôts fédéraux, cantonaux et communaux, ~~mais non les amendes fiscales;~~
- b à d inchangées
- e. **les sanctions visant à réduire le bénéfice.**

^{1bis} Ne font pas partie des charges justifiées par l'usage commercial, notamment:

- a. les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers;
- b. **les amendes infligées pour s'être rendu coupable d'un acte punissable et les sanctions financières de nature administrative, dans la mesure où elles sont dotées d'un caractère punitif.**