



# L'essentiel

## NEWSLETTER

N°15  
4 SEPTEMBRE 2017

### **Les sanctions financières prononcées à l'étranger doivent être déductibles en Suisse.**

La charge de l'amende n'est pas reportée sur la collectivité.

En droit suisse, les entreprises ne peuvent pas commettre de faute. Les amendes étrangères sont contraires à l'ordre juridique suisse.

Toute l'économie est concernée.

**F**in 2016, le Conseil fédéral a envoyé au Parlement un projet de loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières. Ce projet est entre les mains de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats. L'Association de Banques Privées Suisses (ABPS) souhaite apporter un éclairage sur la non-déductibilité des sanctions à caractère pénal. Selon elle, cette mesure ne peut avoir de sens que dans un contexte helvético-suisse.

Rappelons d'abord l'article 127 alinéa 2 de la Constitution fédérale : « Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. »

Ainsi, comme le relève le Conseil fédéral dans son Message : « Si l'on se fonde sur le principe reconnu de la neutralité du droit fiscal, les revenus provenant d'affaires illicites sont imposés et les dépenses effectuées en vue de leur réalisation peuvent être déduites de l'assiette de l'impôt »<sup>1</sup>.

Les sanctions financières à caractère pénal sont aussi des dépenses, a priori imprévues, liées à l'activité commerciale de l'entreprise. C'est pourquoi le Message admet qu'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 »<sup>2</sup>.

### **Pas de report de l'amende sur la collectivité**

Pour l'administration, l'effet punitif d'une amende serait réduit par sa déduction fiscale. Imaginons par hypothèse une amende qui réduit le bénéfice annuel d'une entreprise à zéro : n'est-elle pas déjà assez punie ? Faut-il en plus lui provoquer des pertes en lui demandant de payer des impôts sur un bénéfice qui s'est volatilisé ? Le raisonnement est le même quel que soit le montant de l'amende, car l'effet économique d'une amende est le même que celui d'une confiscation de bénéfice, dont la déductibilité n'est pas contestée.

Le raisonnement de l'administration prête encore plus le flanc à la critique lorsqu'elle prétend qu'à travers la déduction fiscale, une amende est reportée sur la collectivité, « si on admet que les recettes fiscales réalisées doivent rester constantes »<sup>3</sup> ! Il est évident que les recettes fiscales fluctuent selon les bénéfices des entreprises, et l'on ne saurait faire grief à celles-ci de n'avoir pas essayé d'obtenir de bons résultats.

La prétendue charge sur la collectivité est aussi inexistante en raison du décalage temporel qui existe le plus souvent entre la réalisation d'un bénéfice et la sanction financière qui vient frapper l'activité qui l'a généré : la collectivité a déjà encaissé l'impôt sur le bénéfice, alors si celui-ci doit être frappé d'une amende, il est logique que celle-ci soit déductible, au cours de la même année comme quelques années plus tard.



## **Pas d'intention délictueuse des entreprises en droit suisse**

Qu'est-ce qui pourrait donc justifier une distinction entre une sanction financière à caractère pénal et une confiscation de bénéfice ? Le Conseil fédéral défend la non-déductibilité d'une amende par le fait qu'elle serait « la conséquence d'un comportement délictueux » ou qu'elle n'a « pas de fonction de compensation, contrairement aux dommages-intérêts »<sup>4</sup>. Or, l'arrêt du Tribunal fédéral de 1944 cité dans le Message est motivé par « le fait que la responsabilité pénale incombe à l'auteur personnellement, même si le délit a été commis dans le cadre de l'exploitation commerciale »<sup>5</sup>. La déduction de l'amende a donc été refusée au motif qu'il s'agissait d'une dépense personnelle, et non d'une dépense de l'entreprise. De même, l'arrêt du 26 septembre 2016 pose un principe, mais ne tranche pas si la sanction infligée par la Commission européenne a un caractère pénal<sup>6</sup>.

De surcroît, le Code pénal suisse, à son article 102, ne rend une entreprise punissable qu'en raison de son manque d'organisation, et non d'une activité coupable propre de celle-ci. Seules les personnes physiques sont capables d'intention délictueuse en droit suisse. L'amende infligée à l'entreprise vient alors remplacer les dépenses qui auraient dû être effectuées au préalable pour permettre d'identifier le vrai coupable ou pour éviter l'infraction. Et cette amende ne peut dépasser cinq millions de francs, en tenant compte de la capacité économique de l'entreprise. Dans le domaine financier, la FINMA ne peut condamner une entreprise à la place de l'auteur de l'infraction que si l'amende ne dépasse pas 50'000 francs<sup>7</sup>.

## **L'unité de l'ordre juridique suisse**

On constate ainsi qu'une entreprise en tant que personne morale ne peut pas commettre de faute et doit payer des impôts sur son résultat net. C'est la conséquence de sa personnalité juridique, qui la rend distincte des personnes physiques qui la forment. Cela n'empêche pas notre Haute Cour de voir une contradiction entre le droit pénal et le droit fiscal suisse, si une amende était déductible. Il y voit une violation du principe de l'unité de l'ordre juridique<sup>8</sup>.

Il ne faut cependant pas perdre de vue que de nombreuses amendes, et pas seulement dans le secteur financier, sont infligées par des autorités étrangères. Or celles-ci, aux Etats-Unis notamment, ne suivent pas la même logique qu'en Suisse : elles ne se contentent pas de punir le manque d'organisation, mais considèrent que l'entreprise a une volonté délictuelle propre, et les amendes infligées dépassent souvent - et de loin ! - cinq millions de francs. On ne peut donc qu'autoriser la déduction de sanctions financières étrangères qui n'auraient jamais été infligées en Suisse.

Le Tribunal fédéral a jugé l'infraction sanctionnée par la Commission européenne « comparable » avec celle réprimée par l'article 49 de la loi sur les cartels<sup>9</sup>. Il ne s'est pas prononcé sur la façon de traiter les infractions qui n'auraient pas leur équivalent en Suisse. Mais le Conseil fédéral reconnaît que la non-déductibilité des amendes « atteint sa limite 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>10</sup>.

## **Une loi qui pénalisera toute l'économie**

Veut-on donc introduire une reprise automatique des conceptions pénales étrangères, qui diffèrent de celle de la Suisse ? Il n'y a aucune contradiction entre le droit fiscal suisse et un droit pénal étranger. Comme il s'agit de deux ordres juridiques différents, le principe de l'unité de l'ordre juridique ne s'applique pas<sup>11</sup>. Les amendes infligées à l'étranger ont en outre souvent des motifs économiques ou concurrentiels. Elles devraient donc toutes être déductibles.

Il ne faut du reste pas croire que seules les banques ont un intérêt à ce que les amendes étrangères soient déductibles. La distribution d'amendes est devenue une véritable source de recettes pour certains Etats. Que ce soit l'émission de crédits, la composition de l'eau ou le prix des médicaments, tout est bon pour être qualifié de fraude et sanctionné. Et nos fleurons de l'exportation en Suisse représentent des cibles bien alléchantes !

<sup>1</sup> Feuille fédérale 2016 p. 8261

<sup>2</sup> Feuille fédérale 2016 p. 8264

<sup>3</sup> Ibidem

<sup>4</sup> Feuille fédérale 2016 p. 8261

<sup>5</sup> Feuille fédérale 2016 p. 8262

<sup>6</sup> ATF 2C\_916/2014, considérant 8

<sup>7</sup> Article 49 LFINMA

<sup>8</sup> ATF 2C\_916/2014, considérant 7.3

<sup>9</sup> ATF 2C\_916/2014, considérant 7.5

<sup>10</sup> Feuille fédérale 2016 p. 8279

<sup>11</sup> Andrea Opel, Ist Besteuerung von Unrecht rechters?, in ASA 84 p. 187ss, 211