

ATF 143 II 8 | TF, 26.09.2016, 2C_916/2014*

Faits

Une société est condamnée au paiement d'une amende de 348'000 euros par la Commission européenne pour avoir violé des dispositions en matière de droit de la concurrence. Suite à cela, la société établit des réserves à hauteur de 456'937.77 francs. Lors de la taxation relative à l'année 2011, l'autorité fiscale cantonale zurichoise refuse de reconnaître ce montant en tant que réserve et le qualifie de revenu imposable et de capital propre. Sur opposition de la société, l'autorité confirme sa décision. La société recourt alors au *Steuerrekursgericht* qui lui donne raison. Ce jugement étant confirmé par le tribunal administratif cantonal, l'autorité fiscale zurichoise forme recours en matière de droit public au Tribunal fédéral, lequel doit déterminer si une amende peut justifier l'établissement de réserves exonérées d'impôt.

Droit

D'après l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. La let. b précise que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, font également partie du bénéfice imposable. Dès lors, l'établissement d'une réserve est imposable lorsqu'il n'est pas justifié par l'activité commerciale de la société (« *geschäftsmässig begründeten Aufwand* »). La loi ne définit toutefois pas ce qui est « justifié par l'activité commerciale » ; elle précise uniquement que les amendes fiscales ne tombent pas sous cette notion (art. 59 al. 1 let. a LIFD).

La jurisprudence considère qu'une charge est justifiée par l'usage commercial lorsque, d'un point de vue économique, elle est en lien direct et « organique » avec le gain ainsi obtenu. S'agissant des personnes physiques exerçant une activité indépendante, la jurisprudence refuse de reconnaître les amendes ou tout autre frais liés à une procédure pénale comme étant des charges justifiées par l'usage commercial (ATF 70 I 250, c. 4, confirmé par la suite). La question n'a en revanche jamais été tranchée en ce qui concerne les personnes

morales.

Le tribunal cantonal a essentiellement considéré que l'activité (illicite) exercée par la société s'inscrivait dans le cadre de son but statutaire, de sorte que l'amende était en relation directe, d'un point de vue économique, avec le gain obtenu. De plus, d'après le principe de la neutralité du droit fiscal, il ne serait pas possible de traiter fiscalement de manière différente une activité illicite d'une activité licite.

Quant à l'autorité recourante, elle soutient qu'au moins la partie pénale d'une amende ne devrait pas donner lieu à des déductions d'impôt, sous peine de violer le principe de l'unité de l'ordre juridique et de mettre *de facto* à la charge de la collectivité les montants des amendes prononcées à l'encontre des sociétés qui payent leurs impôts en Suisse.

Le Tribunal fédéral commence par exposer les divers avis doctrinaux sur la question ; la majorité des auteurs semble plutôt admettre la déductibilité des impôts du montant d'une amende. Le Tribunal fédéral se réfère également à deux travaux parlementaires traitant de la même problématique, dont l'un est en cours d'élaboration et dont le but est de modifier la LIFD et la LHID en indiquant explicitement dans le texte légal que les amendes (à tout le moins celles à caractère pénal) ne sont pas déductibles (cf. www.admin.ch/gov/fr/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-60078.html).

Par le biais d'une interprétation historico-littéraire, le Tribunal fédéral retient que le fait que l'art. 59 al. 1 let. a LIFD mentionne uniquement les amendes fiscales comme n'étant pas des charges justifiées par l'usage commercial ne permet pas de conclure *a contrario* que d'autres amendes le seraient.

Dans la suite de son raisonnement, le Tribunal fédéral fait sienne l'opinion de l'autorité recourante selon laquelle admettre la déductibilité d'une amende aurait pour effet d'atténuer l'effet dissuasif d'une amende à l'égard de la société punie et de mettre indirectement à la charge de la collectivité le montant de l'amende. Si le législateur avait effectivement voulu aboutir à ce résultat contraire au principe de l'unité de l'ordre juridique, il l'aurait prévu explicitement dans le texte de la loi. À défaut, la systématique de la loi plaide également contre la déductibilité des amendes infligées aux personnes morales.

Pour le surplus, aucun motif sérieux et pertinent ne justifie de traiter de manière différente les personnes physiques exerçant une activité indépendante – pour lesquelles la jurisprudence exclue la déductibilité des amendes – et les personnes morales. Dès lors, permettre aux personnes morales de déduire des impôts les amendes prononcées à leur encontre serait également contraire au principe de l'égalité de traitement (art. 8 Cst.).

Finalement, le Tribunal fédéral se penche sur l'argument ayant trait au principe de la neutralité du droit fiscal. Il distingue à cet égard entre les amendes ayant pour but de priver la personne punie du gain obtenu illicitement (« *gewinnabschöpfende Sanktionen* ») et les amendes à caractère pénal, lesquelles ne visent qu'à sanctionner et dissuader la personne. Les premières sont en règle générale indépendantes de toute faute, alors que les deuxièmes présupposent toujours un comportement subjectivement reprochable de la personne punie. Sur ce point, le Tribunal fédéral se rallie à l'opinion de la doctrine et considère que le premier type d'amendes doit être qualifié de dépense justifiée par l'activité commerciale. Partant, seules les amendes à caractère pénal ne sont pas déductibles des impôts et non pas les amendes ayant pour but de priver une personne punie du gain obtenu de manière illicite.

En l'espèce, le Tribunal fédéral ne dispose pas des éléments nécessaires pour qualifier l'amende prononcée par la Commission européenne. Il se pourrait également que seule une partie de l'amende ait un caractère pénal et que l'autre partie du montant serait dès lors déductible. Cette question doit être tranchée par la cour cantonale, à laquelle la cause est renvoyée.

Dans la mesure où l'autorité cantonale recourante obtient gain de cause concernant la question de la déductibilité de l'amende prononcée à l'encontre d'une personne morale, le Tribunal fédéral admet le recours.

Proposition de citation : SIMONE SCHÜRCH, La déductibilité d'une amende prononcée à l'encontre d'une personne morale, in: <https://lawinside.ch/337/>