



Impôt fédéral direct

Berne, le 05 décembre 2023

Circulaire n° 50a

Interdiction de déduire les commissions occultes

Table des matières

1	Introduction.....	2
2	Aspects de droit pénal	2
2.1	Bases légales.....	2
2.2	Avantage indu.....	3
2.3	Agent public ou personne active dans le secteur privé.....	3
2.4	Responsabilité pénale.....	4
3	Aspects de droit fiscal.....	4
3.1	Non-déductibilité des commissions occultes	4
3.2	Procédures de contrôle.....	4
3.3	Dénonciation des infractions aux autorités pénales.....	5
4	Entrée en vigueur	5

1 Introduction

Depuis le 1^{er} janvier 2001, les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers, ne sont plus déductibles comme charges justifiées par l'usage commercial dans le cadre de l'impôt sur le revenu (art. 27, al. 3, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 10, al. 1^{bis}, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14]) et de l'impôt sur le bénéfice (art. 59, al. 2, LIFD et art. 25, al. 1^{bis}, LHID). Les commissions occultes versées à des personnes actives dans le secteur privé ne sont pas mentionnées dans ces dispositions.

La loi fédérale du 19 juin 2020 sur le traitement fiscal des sanctions financières (RO 2020 5121), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2022, a modifié les dispositions correspondantes de sorte que les commissions occultes au sens du droit pénal suisse ne sont désormais plus déductibles, qu'elles soient versées à des agents publics ou à des personnes actives dans le secteur privé. Cette nouvelle réglementation conduit à une harmonisation du droit fiscal avec le droit pénal.

La notion de «commissions occultes» étant définie dans le droit pénal suisse, il convient de présenter brièvement les dispositions correspondantes du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0).

2 Aspects de droit pénal

2.1 Bases légales

Les articles 322^{ter}-322^{novies}, CP¹ répriment:

l'offre, la promesse ou l'octroi d'un avantage indu à un membre d'une autorité judiciaire ou autre, à un fonctionnaire², à un expert, traducteur ou interprète commis par une autorité, à un arbitre, à un militaire ou à un employé, associé, mandataire ou autre auxiliaire d'autrui dans le secteur privé, en faveur de l'un d'eux ou d'un tiers,

- pour l'exécution ou l'omission d'un acte en relation avec son activité (officielle, professionnelle ou commerciale) ou dépendant de son pouvoir d'appréciation, et contraire à ses devoirs (on parle alors de **corruption**)

ou

- pour qu'il accomplisse les devoirs de sa charge (on parle alors d'**octroi d'un avantage** aux fins d'entretenir un climat propre à influencer l'accomplissement d'un acte ultérieur de l'agent public).

Peuvent être punis tant la personne à l'origine de l'avantage indu que le bénéficiaire. L'octroi d'un avantage, en tant qu'infraction, concerne uniquement les agents publics suisses. En revanche, la corruption peut viser non seulement un agent public (suisse ou étranger, c'est-à-dire un agent public au service d'un État étranger ou d'une organisation internationale) mais aussi des personnes actives dans le secteur privé³.

¹ RO 2000 1121, RO 2006 2371 et RO 2016 1287.

² Pour des raisons de lisibilité, seule la forme masculine est utilisée dans la présente circulaire. Il va de soi que les femmes sont également concernées.

³ Pour des exemples concrets, voir la brochure du Secrétariat d'État à l'économie «Prévenir la corruption», https://www.seco.admin.ch/seco/fr/home/Publikationen_Dienstleistungen/Publikationen_und_Formulare/Aussenwirtschafts/broschueren/korruption_vermeiden.html.

2.2 Avantage indu

Cet avantage peut se manifester sous diverses formes. Il se définit comme une libéralité, de nature matérielle ou immatérielle. Toute amélioration objectivement mesurable, de nature juridique, économique ou personnelle de la situation du bénéficiaire est considérée comme un avantage. Les libéralités peuvent être dissimulées au moyen de la conclusion de transactions fictives.

Un avantage matériel se présente typiquement lors d'une libéralité sous forme d'argent liquide. Toutefois, la notion d'avantage matériel comprend aussi les libéralités en nature et droits de jouissance, tels que le don d'un objet de valeur, la mise à disposition d'un véhicule, l'octroi de rabais par une entreprise ou le financement d'un voyage ainsi que la renonciation à une créance (p. ex. sous forme d'une remise de dette ou d'une reconnaissance de dette négative).

Constituent des avantages de nature immatérielle les avantages personnels, tels que les avantages sociaux et professionnels (cf. p. ex. soutien électoral, promotion ou attribution d'un titre).

Est indu tout avantage que l'agent public ou la personne active dans le secteur privé n'a pas le droit d'accepter. Ne constituent toutefois pas des avantages indus, par exemple les avantages autorisés par le règlement de service ou convenus par un tiers par contrat selon les articles 322^{octies} et 322^{novies} CP, ou les avantages de faible importance qui sont conformes aux usages sociaux (cf. art. 322^{decies}, al. 1, CP). En revanche, les us et coutumes locaux ne constituent pas un juste motif pour octroyer un avantage, excepté si un comportement défini est expressément admis par le droit local.

Pour déterminer ce qui est autorisé par le règlement de service, on se référera pour le personnel de la Confédération au Code de comportement de l'administration fédérale⁴. Ce dernier se fonde sur l'article 21, alinéa 3, de la loi fédérale du 24 mars 2000 sur le personnel de la Confédération (LPers, RS 172.220.1) en lien avec les articles 93 et 93a de l'ordonnance du 3 juillet 2001 sur le personnel de la Confédération (OPers; RS 172.220.111.3). Pour les collaborateurs d'autres États et d'organisations internationales, leurs règlements peuvent être applicables et déterminer si une libéralité est autorisée ou non. Pour les collaborateurs des administrations cantonales, leur législation cantonale respective s'applique.

2.3 Agent public ou personne active dans le secteur privé

L'avantage doit se rapporter au comportement d'un agent public ou d'une personne active dans le secteur privé.

Sont des agents publics toutes les personnes nommées aux articles 322^{ter}–322^{septies} CP. Les membres d'une autorité judiciaire ou les membres d'autres autorités sont des personnes qui exercent le pouvoir judiciaire, législatif ou exécutif et qui ne sont pas dans un rapport de dépendance vis-à-vis de la collectivité publique. Par fonctionnaires, on entend les fonctionnaires et les employés d'une administration publique et de la justice ainsi que les personnes qui occupent une fonction publique à titre provisoire, ou qui sont employées à titre provisoire par une administration publique ou la justice ou encore qui exercent une fonction publique temporaire (cf. art. 110, al. 3, CP). Sont ainsi compris autant les fonctionnaires institutionnels que les personnes exerçant une fonction d'agent de l'État. Les premiers sont des fonctionnaires au sens du droit public et collaborateurs du service public. Pour les seconds, c'est le but des activités qui est déterminant. Lorsque celles-ci visent un accomplissement des tâches publiques, leur but est public et les personnes qui les exercent sont considérées comme des fonctionnaires au sens du droit pénal. Les employés des entreprises contrôlées et surveillées par l'État sont également inclus dans la définition des personnes exerçant une fonction publique. En outre, les arbitres, experts, traducteurs ou interprètes commis par

⁴ Code de comportement de l'administration fédérale du 15 août 2012, ch. 5:
https://www.epa.admin.ch/dam/epa/fr/dokumente/aktuell/medienservice/120_verhaltenskodex.pdf.download.pdf/120_verhaltenscodex_f.pdf.

l'autorité ainsi que les militaires sont des agents publics au sens des dispositions mentionnées. Les particuliers qui accomplissent des tâches publiques sont assimilés aux agents publics (cf. art. 322^{decies}, al. 2, CP).

La notion d'agent public étranger selon l'article 322^{septies} CP doit être interprétée selon la Convention du 17 décembre 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales (RS 0.311.21; cf. art. 1, par. 4, let. a, de la Convention). Cette définition recoupe celle de la notion d'agent public suisse et comprend aussi bien les fonctionnaires au sens formel que les fonctionnaires au sens matériel et les membres des autorités et organes des entreprises contrôlées et surveillées par l'État.

La «corruption privée» concerne toutes les personnes citées aux art. 322^{octies} et 322^{novies} CP, c'est-à-dire les employés, les associés, les mandataires et les autres auxiliaires d'autrui dans le secteur privé.

L'avantage peut être remis à son destinataire directement par l'auteur de la corruption ou indirectement par un tiers auxiliaire d'exécution (p. ex. un intermédiaire). En outre, cet avantage peut être attribué au bénéfice de l'agent public ou de la personne active dans le secteur privé ou bien d'un tiers. Dans ce dernier cas, il n'est pas nécessaire que l'octroi de l'avantage profite (même indirectement) à l'agent public ou à la personne active dans le secteur privé.

2.4 Responsabilité pénale

Peut être reconnue coupable de corruption en tant qu'auteur ou participant avant tout la personne physique qui a commis le délit ou a contribué à le commettre (art. 322^{ter}-322^{novies}, CP).

Selon l'article 102, alinéa 2, CP, une entreprise au sens de l'article 102, alinéa 4, CP est en outre punissable pour les états de fait prévus (corruption active) par les articles 322^{ter}, 322^{quinqüies}, 322^{septies} et 322^{octies} CP indépendamment de la punissabilité des personnes physiques. L'entreprise est punie s'il lui est reproché de ne pas avoir pris toutes les mesures d'organisation raisonnables et nécessaires pour empêcher une telle infraction.

3 Aspects de droit fiscal

3.1 Non-déductibilité des commissions occultes

Les commissions occultes versées à des agents publics ou des personnes actives dans le secteur privé suisses ou étrangers ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial et ne peuvent donc être portées en diminution du revenu d'une activité lucrative indépendante ou du bénéfice d'une personne morale (cf. art. 27, al. 3, let. a, et art. 59, al. 2, let. a, LIFD).

3.2 Procédures de contrôle

Il n'est pas aisé pour les autorités fiscales de déterminer dans un cas concret si un contribuable a inclus dans les charges justifiées par l'usage commercial qu'il invoque des versements destinés à la corruption qui diminuent le revenu imposable voire le bénéfice imposable d'une manière non admise. Les versements destinés à la corruption n'apparaissent en effet généralement pas distinctement, mais sont souvent documentés au moyen de transactions fictives afin de tenter de les justifier. À cet effet, les versements destinés à la corruption peuvent notamment être dissimulés sous les dénominations «primes de service», «*after sales tax*», «frais d'intermédiaire», «frais de transport», «dédommagements», «frais de représentation» ou encore «frais de publicité».

S'agissant de la preuve de la justification commerciale des charges comptabilisées dans les affaires dites étranger-étranger, en particulier pour les charges afférentes à des contrats

conclus avec des autorités suisses ou étrangères, la circulaire n° 49 de l'AFC du 13 juillet 2020 sur la preuve de la justification commerciale des charges dans le cadre d'affaires étranger-étranger s'applique également.

Le manuel de l'OCDE⁵ fournit des typologies et des indices détaillés qui permettent de découvrir les faits de corruption.

3.3 Dénonciation des infractions aux autorités pénales

Les dispositions de droit fiscal excluant la déduction des commissions occultes ne constituent pas une base légale suffisante pour obliger les autorités fiscales de dénoncer aux autorités pénales les cas de corruption et d'octroi d'un avantage dont leurs collaborateurs pourraient avoir connaissance dans l'exercice de leur fonction.

Cependant, un tel devoir de dénonciation existe pour le personnel de la Confédération depuis le 1^{er} janvier 2011. Les membres du personnel de la Confédération au sens de l'article 2 LPers sont tenus de dénoncer aux autorités de poursuite pénale, à leurs supérieurs ou au Contrôle fédéral des finances tous les crimes et délits poursuivis d'office dont ils ont eu connaissance ou qui leur ont été signalés dans l'exercice de leur fonction (cf. art. 22a, al. 1, LPers). Tous les états de fait de corruption selon les articles 322^{ter}–322^{novies} CP constituent des crimes ou des délits. L'obligation de dénoncer naît du soupçon fondé de tels crimes et délits. Dans tous les cas, il faut supposer que le soupçon est fondé, lorsque la justification du refus de la charge est celle d'un versement destiné à la corruption.

Pour les collaborateurs des administrations fiscales cantonales, la législation cantonale pertinente s'applique.

Si le droit cantonal ne prévoit pas d'obligation de dénoncer, un collaborateur d'une administration fiscale cantonale qui veut dénoncer une infraction doit obtenir à cette fin le consentement écrit de l'autorité supérieure (art. 320, al. 2, CP).

La dénonciation pour usage de faux ou détournement de l'impôt à la source selon l'article 188, alinéa 1, LIFD est réservée. En cas de soupçon, les autorités fiscales ont l'obligation directe, selon la LIFD, de dénoncer ces infractions (art. 188, al. 1 et 194, al. 2, LIFD). Pour les impôts communaux et cantonaux, le droit cantonal s'applique.

4 Entrée en vigueur

La présente circulaire entre en vigueur dès sa publication.

⁵ «Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention de vérificateurs fiscaux», Comité des affaires fiscales de la Direction des affaires financières et des entreprises de l'OCDE: <http://www.oecd.org/fr/ctp/manuel-de-sensibilisation-au-paiement-de-pots-de-vin-et-a-la-corruption-a-l-intention-de-verificateurs-fiscaux-9789264206038-fr.htm>.