



Impôt fédéral direct

Berne, le 13 juillet 2007

Circulaire no 16

Interdiction de déduire les commissions occultes

1. Situation

La loi fédérale du 22 décembre 1999 sur l'interdiction de déduire fiscalement les commissions occultes, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001, a modifié comme suit les articles 27 alinéa 3 et 59 alinéa 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD):

article 27 alinéa 3 LIFD :

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

article 59 alinéa 2 LIFD :

"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."

La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) contient des dispositions analogues (cf. art. 10 al. 1^{bis} et 25 al. 1^{bis} LHID).

Dès lors que la notion de commissions occultes se fonde sur le droit pénal suisse, il convient de présenter plus en détails les normes topiques du Code pénal suisse (CP).

2. Aspects de droit pénal

Les articles 322^{ter} ss. CP répriment :

l'offre, la promesse ou l'octroi d'un avantage indu à un membre d'une autorité judiciaire ou autre, à un fonctionnaire, à un expert, un traducteur ou un interprète commis par une autorité, à un arbitre ou à un militaire, 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 et qui soit contraire à ses devoirs ou dépende de son pouvoir d'appréciation (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 le climat en vue d'influencer l'accomplissement d'un acte ultérieur de l'agent public).

Sont punissables tant la personne à l'origine de l'avantage indu que l'agent public. En outre, au contraire de l'octroi d'un avantage, la corruption peut viser un agent public non seulement suisse mais également étranger¹.

2.1. *Avantage indu*

Cet avantage peut se manifester sous diverses formes. Il se définit comme une libéralité, de nature matérielle ou immatérielle, accordée à titre gracieux. Toute amélioration objectivement mesurable – juridique, économique ou personnelle – de la situation du bénéficiaire est considérée comme un avantage. Dans une vision classique, la libéralité est une somme d'argent. Toutefois, les critères matériels de la notion d'avantage permettent d'inclure également les libéralités en nature ou utilitaires telles que le don d'objets de valeur, la fourniture d'une voiture de location, l'octroi de rabais de revendeurs ou l'offre d'un voyage. On peut ajouter à cela la renonciation à une prestation en argent (par exemple une remise de dette ou une reconnaissance de dette négative).

L'avantage est indu lorsque l'agent public qui devrait en bénéficier n'a pas le droit de l'accepter. Ne constituent toutefois pas des avantages indus les avantages autorisés par le règlement de service et ceux qui, de faible importance, sont conformes aux usages sociaux (art. 322^{octies} ch. 2 CP).

2.2. *Agent public*

L'avantage doit être remis à un agent public, à savoir à une personne détenant un mandat judiciaire, législatif ou exécutif. Pratiquement, il s'agira surtout d'employés de l'Etat. Cette notion est définie à l'article 110 CP. Les particuliers qui accomplissent des tâches publiques sont assimilés aux agents publics (art. 322^{octies} ch. 3 CP).

L'avantage peut être remis à son destinataire directement par l'auteur de la corruption ou indirectement par un tiers auxiliaire d'exécution respectivement un intermédiaire. En outre, cet avantage peut être attribué au bénéfice de l'agent public ou d'un tiers (par exemple une personne proche, une institution ou un parti politique auquel l'agent public est lié socialement ou idéalement).

¹ Pour des exemples concrets, voir la brochure du Secrétariat d'Etat à l'économie «Prévenir la corruption», <http://www.seco.admin.ch/dokumentation/publikation/00035/00038/01711/index.html?lang=fr>.

2.3. *Responsabilité*

En vertu de l'article 102 CP, entré en vigueur le 1^{er} octobre 2003, une infraction au sens des articles 322^{ter} ss. CP peut engager la responsabilité non seulement des personnes physiques mais également des entreprises.

3. **Aspects de droit fiscal**

3.1. *Non-déductibilité des commissions occultes*

Les commissions occultes versées à des agents publics 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.

3.2. *Procédure de contrôle*

Déterminer si un contribuable a requis la déduction de commissions occultes au sens du droit pénal en faveur d'agents publics suisses ou étrangers n'est pas aisé. Celles-ci sont en effet souvent dissimulées 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 dont la prise en compte est requise, en particulier pour les charges afférentes à des contrats conclus avec des autorités publiques suisses ou étrangères, il convient de se reporter à la circulaire n^o 9 de l'AFC du 22 juin 2005 sur la preuve de la justification commerciale des charges lors d'affaires étranger-étranger (1-009-DV-2005-f).

3.3. *Dénonciation des infractions aux autorités pénales*

Les dispositions de droit fiscal excluant la déductibilité des commissions occultes ne font pas obligation aux autorités fiscales de dénoncer aux autorités pénales les cas de corruption et d'octroi d'un avantage dont elles pourraient avoir connaissance dans l'exercice de leur fonction. Une éventuelle dénonciation est subordonnée au consentement de l'autorité cantonale supérieure (art. 320 ch. 2 CP).

Une dénonciation pour usage de faux est naturellement réservée.

3.4. *Informations complémentaires*

Le " Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention de vérificateurs fiscaux" édité par le Comité des affaires fiscales de la Direction des affaires financières et des entreprises de l'OCDE contient des informations complémentaires

(http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/manuel-de-sensibilisation-au-paiement-de-pots-de-vin-et-a-la-corruption-a-l-intention-de-verificateurs-fiscaux_9789264206038-fr#page1).