

BGE 151 II 381

Bundesgericht (BGE), 2025-01-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_151_II_381

FR: ATF 151 II 381

IT: DTF 151 II 381

Regeste

Regeste Art. 27 Abs. 1 und 2 DBG; Art. 73 Abs. 1 lit. c StGB; Einkommenssteuer einer selbstständig erwerbstätigen Person; Nichtabzugsfähigkeit der strafrechtlichen Ersatzforderung als geschäftsmässig begründete Kosten. Die von der Strafbehörde verhängte Ersatzforderung (im Sinne von Art. 73 Abs. 1 lit. c StGB) ist untrennbar mit dem dem Geschädigten zugesprochenen (steuerlich nicht abzugsfähigen) Schadenersatz verbunden. Angesichts dieses Zusammenhangs ist es nicht gerechtfertigt, diese beiden Forderungen steuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln. Die Ersatzforderung stellt somit keine geschäftsmässig begründete Aufwendung dar und kann nicht vom Einkommen des Steuerpflichtigen abgezogen werden (E. 8.3). Sie entspricht auch nicht einer gewinnabschöpfenden Sanktion ohne Strafzweck im Sinne von Art. 27 Abs. 2 lit. f DBG (E. 8.4).

Regeste Art. 27 al. 1 et 2 LIFD; art. 73 al. 1 let. c CP; impôt sur le revenu d'une personne exerçant une activité lucrative indépendante; non déductibilité de la créance compensatrice de droit pénal en tant que frais justifiés par l'usage commercial. La créance compensatrice (au sens de l'art. 73 al. 1 let. c CP) prononcée par l'autorité pénale est intrinsèquement liée aux dommages-intérêts alloués au lésé (non déductibles fiscalement). Compte tenu de ce lien, il ne se justifie pas de traiter différemment ces deux institutions légales en droit fiscal. La créance compensatrice ne constitue dès lors pas des frais justifiés par l'usage commercial et ne peut être déduite du revenu du contribuable (consid. 8.3). Elle ne correspond pas non plus à une sanction dépourvue de caractère pénal mais qui vise à réduire le bénéfice au sens de l'art. 27 al. 2 let. f LIFD (consid. 8.4).

Regesto Art. 27 cpv. 1 e 2 LIFD; art. 73 cpv. 1 lett. c CP; imposta sul reddito di una persona che esercita un'attività lucrativa indipendente; non deducibilità della pretesa di risarcimento di diritto penale quale spesa giustificata dall'uso commerciale. La pretesa di risarcimento (nel senso dell'art. 73 cpv. 1 lett. c CP) pronunciata dall'autorità penale è intrinsecamente correlata al risarcimento dei danni concesso al danneggiato (non deducibile fiscalmente). Tenuto conto di questo nesso, non è giustificato trattare in modo diverso questi due istituti giuridici nel diritto fiscale. La pretesa di risarcimento non costituisce quindi una spesa giustificata dall'uso commerciale e non può essere dedotta dal reddito del contribuente (consid. 8.3). Non corrisponde nemmeno a una sanzione priva di carattere penale ma finalizzata a ridurre il prelievo dell'utile nel senso dell'art. 27 cpv. 2 lett. f LIFD (consid. 8.4).

Erwägungen

E. 7.1

En ce qui concerne le caractère déductible, pour la période fiscale 2012, de la créance compensatrice prononcée par les autorités judiciaires pénales contre l'intimé, la juridiction cantonale l'a admis à condition que les contribuables démontrent "que la créance BGE 151 II 381 S. 384 compensatrice a effectivement été restituée au bénéficiaire", ce que la recourante conteste. En substance, la Cour de justice a considéré que les dommages-intérêts que l'assujetti avait été condamné à verser n'étaient pas déductibles du bénéfice imposable. L'intimé avait cependant été condamné à verser également une créance compensatrice. Or selon la juridiction cantonale, qui s'est référée notamment au Message du 16 novembre 2016 concernant la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières (FF 2016 8253; ci-après: Message traitement fiscal), une créance compensatrice ne visait pas, contrairement à une condamnation à une amende ou à une peine pécuniaire, à punir le contribuable mais à le priver d'un revenu acquis de manière illicite selon l'adage "le crime ne paie pas"; constituant uniquement une sanction visant à réduire le bénéfice sans caractère pénal, elle était en principe déductible du bénéfice imposable. La question de la "déductibilité effective" de la créance compensatrice ne pouvait toutefois être résolue que dans le cadre de la procédure visant à l'établissement de nouvelles décisions de taxation. L'assujetti devrait alors encore démontrer "la restitution des montants au titre de la créance compensatrice".

E. 7.2

Sans remettre en cause que les deux sanctions prononcées par la CPAR ont des buts différents, l'Administration fiscale cantonale reproche à la Cour de justice de considérer sans raison que la créance compensatrice "prenne (automatiquement et complètement) le pas sur les dommages-intérêts". Admettre la déduction en cause, ne serait-ce que sur le principe, reviendrait à accepter une déduction indue et contreviendrait à la jurisprudence sur l'absence de déductibilité fiscale d'un dommage civil dans ce contexte. Se ralliant à l'argumentation de la recourante, l'Administration fédérale des contributions fait valoir que le montant de 20'460'487 fr., assortis d'intérêts à 5 % l'an dès le 1^{er} novembre 2012, que l'intimé doit une seule fois à l'Entreprise C., découle d'une claire condamnation pénale de celui-ci et correspond à la réparation du dommage matériel subi par l'Entreprise C. et à la suppression des avantages financiers obtenus illicitement par le contribuable. Selon l'arrêt de la CPAR du 26 mai 2020, confirmé par le Tribunal fédéral le 22 décembre 2020, l'allocation de la créance compensatrice avait pour but de réparer le dommage causé par l'intimé à l'Entreprise C., à concurrence des prétentions civiles reconnues. Dès lors que les dommages et intérêts dérivant d'un manquement crasse et extraordinaire ou d'une négligence grave, voire d'un comportement intentionnel ne BGE 151 II 381 S. 385 sont pas déductibles selon la jurisprudence (notamment arrêt 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 7.4), il doit en aller de même, de l'avis de l'Administration fédérale des contributions, pour la créance compensatrice fondée sur la réparation du dommage matériel du lésé qui dérive d'un manquement crasse et extraordinaire respectivement intentionnel de l'intimé. De plus, comme l'intimé n'avait pas apporté la preuve de la restitution effective respectivement du revenu préalablement taxé et de la créance compensatrice au cours de la procédure judiciaire cantonale, la Cour de justice aurait dû rejeter la demande de révision des contribuables.

E. 7.3

Les intimés se réfèrent à l'arrêt attaqué, en soutenant que la recourante aurait perdu de vue qu'il ne peut y avoir déduction d'une charge que s'il y a préalablement eu un revenu; comme

l'enrichissement (illégal) a été taxé, une déduction fiscale à concurrence du revenu taxé restitué peut être admise. Par ailleurs, ils allèguent que la restitution de la créance compensatrice serait "patente", puisque l'Entreprise C. a fait notifier un commandement de payer à A., qui se serait déclaré en "faillite volontaire", que les avoirs de celui-ci auraient été saisis et que la créance de l'Entreprise C. (à hauteur de 20'460'487 fr., avec intérêts à 5 % dès le 1^{er} novembre 2012) aurait été admise dans l'état de collocation.

E. 8.1.1

Aux termes de l' art. 70 CP (RS 311.0), le juge prononce la confiscation des valeurs patrimoniales qui sont le résultat d'une infraction ou qui étaient destinées à décider ou à récompenser l'auteur d'une infraction, si elles ne doivent pas être restituées au lésé en rétablissement de ses droits (al. 1); la confiscation n'est pas prononcée lorsqu'un tiers a acquis les valeurs dans l'ignorance des faits qui l'auraient justifiée, et cela dans la mesure où il a fourni une contre-prestation adéquate ou si la confiscation se révèle d'une rigueur excessive (al. 2). Le but poursuivi au travers de l' art. 70 CP est d'empêcher qu'un comportement punissable procure un gain à l'auteur ou à des tiers, conformément à l'adage selon lequel "le crime ne doit pas payer". La confiscation suppose une infraction, des valeurs patrimoniales, ainsi qu'un lien de causalité tel que l'obtention des secondes apparaisse comme la conséquence directe et immédiate de la première. L'infraction doit être la cause essentielle, respectivement adéquate, BGE 151 II 381 S. 386 de l'obtention des valeurs patrimoniales et celles-ci doivent typiquement provenir de l'infraction en cause (ATF 144 IV 1 consid. 4.2.1; arrêt 7B_191/2023 du 14 mars 2024 consid. 2.3.3 et les références).

E. 8.1.2

En vertu de l' art. 71 al. 1 CP , lorsque les valeurs patrimoniales à confisquer ne sont plus disponibles, le juge ordonne leur remplacement par une créance compensatrice de l'État d'un montant équivalent; elle ne peut être prononcée contre un tiers que dans la mesure où les conditions prévues à l' art. 70 al. 2 CP ne sont pas réalisées. Le but de cette mesure est d'éviter que celui qui a disposé des objets ou valeurs à confisquer soit privilégié par rapport à celui qui les a conservés; elle ne joue qu'un rôle de substitution de la confiscation en nature et ne doit donc, par rapport à celle-ci, engendrer ni avantage ni inconvénient. En raison de son caractère subsidiaire, la créance compensatrice ne peut être ordonnée que si, dans l'hypothèse où les valeurs patrimoniales auraient été disponibles, la confiscation eût été prononcée: elle est alors soumise aux mêmes conditions que cette mesure. Néanmoins, un lien de connexité entre les valeurs saisies et l'infraction commise n'est pas requis (ATF 141 IV 360 consid. 3.2; arrêt 7B_191/2023 du 14 mars 2024 consid. 2.3.4 et les références).

E. 8.1.3

Selon l' art. 73 al. 1 let . c CP, si un crime ou un délit a causé à une personne un dommage qui n'est couvert par aucune assurance et s'il y a lieu de craindre que l'auteur ne réparera pas le dommage ou le tort moral, le juge alloue au lésé, à sa demande, jusqu'à concurrence des dommages-intérêts ou de la réparation morale fixés par un jugement ou par une transaction les créances compensatrices. Selon l'al. 2 de cette disposition, le juge ne peut ordonner cette mesure que si le lésé cède à l'État une part correspondante de sa créance. Sur le principe, il est admissible d'allouer au lésé ses conclusions civiles en réparation du dommage subi et de prononcer simultanément une créance compensatrice lorsque le prévenu ne s'est pas encore acquitté des dommages-intérêts dus. Il y a cependant lieu de prévoir un dispositif tendant à

éviter que le prévenu ne doive s'acquitter aussi bien de la créance compensatrice que de celle en dommages-intérêts (ATF 150 IV 338 consid. 2.2.2 et les références). L'allocation n'est octroyée qu'à la demande expresse du lésé (ATF 145 IV 237 consid. 3.1). BGE 151 II 381 S. 387

E. 8.1.4

Il est établi que le 26 mai 2020, A. a été condamné par la CPAR à payer, conjointement et solidairement avec l'ancien comptable, à l'Entreprise C. la somme de 20'460'487 fr., avec intérêts à 5 % l'an dès le 1^{er} novembre 2012, à titre de réparation du dommage matériel. Cette autorité a également prononcé à l'encontre du prénommé en faveur de l'État de Genève une créance compensatrice de 20'460'487 fr. avec intérêts à 5 % l'an dès le 1^{er} novembre 2012, celle-ci s'éteignant automatiquement dans la mesure du paiement par A., et a alloué ladite créance compensatrice à l'Entreprise C. L'arrêt cantonal du 26 mai 2020 est entré en force à la suite du rejet par le Tribunal fédéral des recours formés à son encontre, dont celui du prénommé (arrêt 6B_815/2020 et autres du 22 décembre 2020).

E. 8.2.1

Aux termes de l' art. 27 al. 1 LIFD (RS 642.11), les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Ne sont notamment pas déductibles les amendes et les peines pécuniaires (art. 27 al. 3 let . c LIFD). Depuis le 1^{er} janvier 2022, l' art. 27 al. 2 let . f LIFD prévoit que les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles n'ont pas de caractère pénal, font partie des frais déductibles (RO 2020 5121).

E. 8.2.2

Selon la jurisprudence, ne sont en principe pas déductibles du bénéfice imposable les dommages-intérêts qui dérivent d'un manquement crasse et extraordinaire ou d'une négligence grave voire d'un comportement intentionnel, car on ne peut pas considérer qu'ils sont dans un rapport suffisamment étroit avec l'activité commerciale en cause (arrêts 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 7.4 et les références; 2C_819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.1 et les références). On part en effet de la prémisse selon laquelle pour être déductibles, les dommages-intérêts doivent se trouver dans un rapport suffisamment étroit avec l'exercice de l'activité lucrative. Tel est le cas si le risque qui s'est réalisé apparaît comme inhérent à cette activité et ne peut pas être évité sans autres mesures. Ces conditions peuvent être remplies non seulement lorsque des dommages-intérêts sont versés au titre d'une responsabilité causale, mais aussi en cas de responsabilité pour faute, comme celle des organes d'une société (arrêts 2C_1176/2016 du 1^{er} septembre 2017 consid. 5.1; 2C_465/ 2011 / 2C_466/2011 du 10 février 2012 consid. 2.1 et 2.2 et les références). Dans cette situation, en effet, la capacité contributive, BGE 151 II 381 S. 388 déterminante pour l'imposition, s'en trouve affectée. En revanche, ne sont pas déductibles les dommages-intérêts qui ne découlent pas de la réalisation d'un risque habituellement encouru dans l'exercice de l'activité en cause (arrêts 2C_819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.1 et les références; 2A.90/2001 du 25 janvier 2002 consid. 5.1 et les références, in StE 2002 B 23.45.2 Nr. 2, RDAF 2002 II p. 315, PJA 2003 p. 1232; cf. arrêt 2C_745/2020 du 29 octobre 2020 consid. 2.4.3).

E. 8.3

Comme le relève la recourante, le prononcé de la créance compensatrice par l'autorité pénale au sens de l' art. 73 al. 1 let . c CP n'aurait pas été possible sans une condamnation du

contribuable à verser des dommages et intérêts au lésé (cf. consid. 8.1 supra). Il existe donc un lien intrinsèque prévu par le droit pénal entre la créance compensatrice prononcée et les dommages-intérêts alloués au lésé. Sous l'angle fiscal, les dommages-intérêts découlant du comportement délictueux de A. ne peuvent pas être déduits du bénéfice imposable, parce qu'ils ne sauraient être considérés comme se trouvant dans un rapport suffisamment étroit avec son activité lucrative d'avocat, pas plus qu'ils ne découleraient d'un risque habituellement encouru dans cette activité, ce que la Cour de justice a du reste retenu à juste titre. Compte tenu du lien entre les dommages-intérêts (non déductibles fiscalement) et la créance compensatrice prononcée en application de l' art. 73 al. 1 let . c CP, il ne se justifie pas de traiter différemment ces deux institutions légales du point de vue de leur déductibilité en droit fiscal. En effet, il n'existe aucun motif objectif qui commanderait d'admettre la déduction du bénéfice imposable d'une créance compensatrice qui aurait été prononcée contre un contribuable en plus des dommages-intérêts (non déductibles fiscalement), alors que dans le cas d'un contribuable qui aurait été condamné uniquement à des dommages-intérêts sans le prononcé d'une créance compensatrice, aucune déduction du bénéfice imposable ne serait possible. Admettre une telle déduction en droit fiscal pour la créance compensatrice, dans ces circonstances, reviendrait à faire dépendre en partie la possibilité d'une déduction de la position procédurale adoptée par le lésé dans le cadre du procès pénal, car l'allocation d'une créance compensatrice au sens de l' art. 73 CP n'est octroyée qu'à la demande expresse de celui-ci (consid. 8.1.3 supra). Cela reviendrait également à admettre en quelque sorte une déduction des BGE 151 II 381 S. 389 dommages-intérêts du bénéfice imposable du seul fait qu'ils font l'objet d'une créance compensatrice au sens de l' art. 73 al. 1 let . c CP, par le biais de celle-ci.

E. 8.4

On ne saurait davantage assimiler, comme l'a fait la cour cantonale, une créance compensatrice allouée au lésé en application de l' art. 73 al. 1 CP aux "sanctions dépourvues de caractère pénal mais qui visent à réduire le bénéfice" et qui sont déductibles fiscalement. Dans la mesure tout d'abord où la juridiction cantonale semble se fonder sur la lettre de l' art. 27 al. 2 let . f LIFD et les travaux préparatoires y relatifs, elle perd de vue que cette disposition, entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2022, n'est pas applicable, du point de vue temporel, à la question de la déductibilité de la créance en cause pour l'année 2012 (cf. arrêts 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non publié in ATF 140 I 68 ; 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5). Ensuite, sous l'angle de la jurisprudence antérieure à l'adoption de cette disposition, la déduction d'une sanction monétaire - prononcée en principe par une autorité administrative - sans caractère pénal, et visant à réduire un avantage économique obtenu illicitement était possible. Une telle sanction ne dépendait pas de la faute du sujet de droit et pouvait être prononcée en cas de violation objective du droit (ATF 143 II 8 consid. 7.7 et 7.8). La déduction était justifiée du point de vue commercial, dans la mesure où les sanctions visant à réduire le bénéfice présentaient un lien objectif de causalité avec le revenu réalisé. Elles avaient pour but de rétablir une situation conforme au droit en réduisant la part du bénéfice réalisé du fait d'une infraction, ainsi que de corriger tout avantage concurrentiel obtenu grâce au comportement illicite. La sanction visant à réduire le bénéfice permettait de créer ainsi un équilibre entre entreprises concurrentes et n'avait pas pour but de réparer le tort causé (Message traitement fiscal, FF 2016 8265 s. ch. 1.2.2 et 2.1, où est cité l'exemple de la confiscation de droit administratif selon l'art. 35 de la loi du 22 juin 2007 sur la surveillance des marchés financiers [RS 956.1]; cf. aussi Rapport explicatif du Conseil fédéral du 18 décembre 2015 relatif au projet

de loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières [mise en oeuvre de la motion 14.3450 Luginbühl], ch. 1.2.2 p. 9). En l'occurrence, la créance compensatrice litigieuse, fondée sur les dommages-intérêts prononcés, ne constitue pas, en tant que telle, une sanction visant à réduire un bénéfice obtenu illicitement. Elle ne présente pas de lien objectif de causalité avec le revenu réalisé BGE 151 II 381 S. 390 par l'intimé dans l'exercice de son activité d'avocat et elle a été allouée en lien avec la faute de A. dans le cadre des infractions pénales qu'il avait commises. Par ailleurs, les règles en matière de responsabilité civile, qui ont justifié la créance compensatrice en lien avec les dommages et intérêts prononcés, ont pour but de remettre le lésé dans la situation dans laquelle il se serait trouvé s'il n'avait pas été victime du comportement illicite de l'auteur du dommage (cf. ATF 139 V 176 consid. 9.2). L'analogie que fait la cour cantonale avec les sanctions visant à réduire le bénéfice ne résiste donc pas à l'examen, au vu de la nature des conclusions civiles prises par l'Entreprise C. dans le procès pénal. Celles-ci visaient à replacer l'Entreprise C. dans la situation qui aurait été la sienne en l'absence d'infractions pénales commises par le contribuable et non pas à réduire un bénéfice obtenu illicitement.

E. 8.5

Il suit de ce qui précède que la créance compensatrice n'est pas déductible du revenu de l'intimé pour l'année 2012 à titre de frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel au sens de l'art. 27 LIFD. En conséquence, le recours se révèle bien fondé en matière d'IFD, en tant qu'il n'existe en l'espèce aucun motif de révision de la taxation relative à l'année 2012 des intimés. Il n'y a dès lors pas lieu de se prononcer sur l'argumentation de l'Administration fédérale des contributions quant à l'absence de preuve de la restitution effective de la créance compensatrice au cours de la procédure cantonale devant la Cour de justice, à laquelle les intimés opposent en tout état de cause des nouveaux moyens de preuve - sans expliquer en quoi il ne leur avait pas été possible de les produire en instance cantonale - que la Cour de céans n'aurait pas à prendre en considération (cf. art. 99 al. 1 LTF ; cf. ATF 143 V 19 consid. 1.1).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.