

FR_GERICHTE 604 2015 65 vom 25. Januar 2017

FR Kantonsgericht, 2017-01-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_65

FR: FR_GERICHTE 604 2015 65 du 25 janvier 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2015 65 del 25 gennaio 2017

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

Erwägungen

E. 1

Déposé le 11 juin 2015 contre une décision sur réclamation du 12 mai 2015, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 10

E. 2

a) Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b, 2ème tiret). Cette disposition correspond à la règle ancrée pour les personnes physiques à l'art. 27 LIFD, à teneur de laquelle les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, soit notamment les amortissements et les provisions au sens des art. 28 et 29 LIFD. Pour juger dans le cas particulier si la provision litigieuse constitue une charge déductible ou fait au contraire partie du bénéfice net de la recourante, il convient ainsi de déterminer si la sanction en vue de laquelle elle a été constituée doit elle-même être qualifiée de dépense justifiée par l'usage commercial. b) Sous le titre « charges justifiées par l'usage commercial », l'art. 59 al. 1 LIFD n'énumère que de façon exemplative les charges pouvant être portées en déduction du revenu imposable. Il ressort néanmoins de cette liste, sous la lettre a, que les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également les impôts fédéraux, cantonaux et communaux, mais non les amendes fiscales. Sur ce dernier point, le Tribunal fédéral a précisé que les amendes fiscales et autres pénalités fiscales prononcées à l'étranger n'étaient pas non plus déductibles (arrêt TF 2P.306/2003 du 26 octobre 2004 consid. 5.4, publié notamment in RDAF 2006 II 121). A l'art. 59 al. 1 let. a LIFD, le législateur ne se prononce pas explicitement sur les autres formes d'amende. Concernant les personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante, le Tribunal fédéral a retenu dans une jurisprudence déjà ancienne qu'une amende, ainsi que les autres coûts liés à une procédure pénale ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial (voir not.

ATF 70 I 250 consid. 4). Quant à la question de la justification commerciale des amendes et autres sanctions à caractère pénal prononcées à l'encontre de personnes morales, elle n'a été traitée que très récemment par le Tribunal fédéral, dans un arrêt 2C_916/2014 du 26 septembre 2016 destiné à la publication. c) aa) L'arrêt 2C_916/2014 porte sur une amende de EUR 348'000.- infligée par la Commission européenne à une société anonyme en raison du fait que celle-ci avait effectué à titre onéreux certaines opérations administratives dans le cadre d'accords cartellaires. bb) Le Tribunal fédéral y expose en détail les positions partiellement divergentes soutenues par la doctrine (consid. 5) et se réfère également au processus législatif en cours qui a conduit au projet de loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières (consid. 6). Selon ce projet, les art. 27 et 59 LIFD seraient modifiés dans le sens que les sanctions financières de nature administrative, dans la mesure où elles ont un caractère pénal, seraient explicitement considérées comme non déductibles, respectivement comme des charges non justifiées par l'usage commercial. Par contre, les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles n'ont pas de caractère pénal, seraient quant à elles expressément désignées comme déductibles, respectivement comme charges justifiées par l'usage commercial (voir également le rapport explicatif du 18 décembre 2015 relatif au projet de loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 cc) Examinant ensuite la question du caractère commercialement justifié des amendes et autres sanctions à caractère pénal en particulier à l'aune de l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), le Tribunal fédéral constate que le principe de la capacité contributive prévu à cette disposition est respecté quelle que soit la réponse donnée. En effet, en matière d'impôt sur le bénéfice, le système prévu par la loi tient compte de ce principe en permettant aux personnes morales concernées d'intégrer dans leur compte de résultat l'ensemble des charges justifiées par l'usage commercial, mais pas celles qui ne le sont pas (voir consid. 7.1). dd) Le Tribunal fédéral procède enfin à une interprétation de l'art. 59 al. 1 let. a LIFD à l'issue de laquelle il conclut en résumé que les amendes et les sanctions administratives financières à caractère pénal qui sont infligées à des personnes morales ne constituent en principe pas des charges commercialement justifiées et ne sont en conséquence pas déductibles fiscalement. Les amortissements et les provisions comptabilisés eu égard à de telles amendes et sanctions doivent ainsi être ajoutés au solde du compte de résultats et sont compris dans le bénéfice net imposable au sens de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. La conclusion qui précède se fonde en particulier sur le texte de l'art. 59 al. 1 let. a LIFD qui permet de retenir que le législateur a voulu opérer une distinction entre les impôts, déductibles en tant que dépenses ordinaires, et les amendes fiscales qui constituent des sanctions pénales par principe non déductibles (consid. 7.2), sur le constat qu'une déductibilité des amendes sur le plan fiscal aurait pour conséquence de neutraliser partiellement l'effet de celles-ci (consid. 7.3), sur le paradoxe que présenterait un système fiscal qui tout en refusant la déduction des commissions occultes versées à des agents publics suisses ou étrangers (voir art. 59 al. 2 LIFD) admettrait la déduction des sanctions pénales prononcées en raison de tels versements (consid. 7.4), sur l'absence de motif justifiant de faire une distinction sur ce point entre personnes physiques et personnes morales (consid. 7.5) et, enfin, sur l'absence de pertinence du principe de neutralité fiscale pour trancher la question de la déductibilité d'une amende; en effet, il ne s'agit pas dans ce cas de décider si une dépense liée à une opération illicite constitue une charge commercialement justifiée, mais de déterminer si une amende prononcée suite à une

infraction constitue une telle charge (consid. 7.6). A la suite de son raisonnement conduisant à exclure le caractère déductible fiscalement des amendes et sanctions administratives à caractère pénal, le Tribunal fédéral ajoute que, contrairement à celles-ci, les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles n'ont pas de caractère pénal, sont quant à elles des charges justifiées commercialement qui peuvent être déduites sur le plan fiscal. A cet égard, se référant à la doctrine et aux travaux législatifs précités, il relève en substance ce qui suit (consid. 7.6). Les sanctions visant à réduire le bénéfice peuvent être prononcées à l'encontre d'une société anonyme même en l'absence de toute faute. Elles ne constituent pas une véritable peine, mais représentent plutôt une simple correction de la situation qui résulte de la violation du droit. Il s'agit de rétablir un état conforme au droit, en supprimant une partie du bénéfice qui résulte de l'infraction. Il n'existe ainsi pour cette forme de sanction pas de conflit d'appréciation entre le principe de neutralité du droit fiscal et les objectifs du droit pénal. En effet, ces sanctions ne se fondent pas sur un reproche subjectif à l'égard de la personne morale et le fait qu'elles conduisent à la suppression de la partie du bénéfice obtenue illégalement ôte toute raison de les soumettre à l'impôt. ee) Enfin, après avoir constaté l'absence d'éléments suffisants pour déterminer si l'amende prononcée par la Commission européenne a un caractère purement pénal ou si elle

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 comprend une composante consistant en une réduction de bénéfice, cas échéant dans quelle mesure, le Tribunal fédéral renvoie la cause à l'instance judiciaire précédente, en rappelant qu'une telle composante est un fait de nature à éteindre ou à diminuer la dette fiscale et qu'il appartient dès lors à la contribuable qui le fait valoir d'en apporter la preuve (ATF 140 II 248 consid. 3.5). d) Les considérants de l'arrêt 2C_916/2014 résumés ci-dessus sont convaincants tant dans leurs développements que dans la distinction qu'ils opèrent entre les amendes et sanctions administratives financières à caractère pénal et les sanctions administratives visant à réduire le bénéfice. Il y a dès lors lieu de reprendre cette distinction dans la présente cause et d'analyser si l'amende prononcée par la Commission de la concurrence à l'encontre de la recourante a un caractère purement pénal ou si elle comprend une composante consistant en une réduction de bénéfice, cas échéant dans quelle mesure.

E. 3

a) L'amende prononcée à l'encontre de la recourante l'a été en raison d'accords illicites au sens de la législation des cartels (voir décision du 27 mai 2013 de la Commission de la concurrence dans l'affaire 31-0277 concernant le marché du livre écrit en français, publiée sous www.weko.admin.ch, rubrique « dernières décisions », consulté à la date du présent arrêt). b) A teneur de son art. 1, la loi du 6 octobre 1995 sur les cartels et autres restrictions à la concurrence (LCart; RS 251) a pour but d'empêcher les conséquences nuisibles d'ordre économique ou social imputables aux cartels et aux autres restrictions à la concurrence et de promouvoir ainsi la concurrence dans l'intérêt d'une économie de marché fondée sur un régime libéral. Parmi les restrictions illicites à la concurrence figurent les accords illicites au sens de l'art. 5 al. 1 LCart, soit ceux qui affectent de manière notable la concurrence sur le marché de certains biens ou services et qui ne sont pas justifiés par des motifs d'efficacité économique, ainsi que ceux qui conduisent à la suppression d'une concurrence efficace. Sont présumés entraîner la suppression d'une concurrence efficace dans la mesure où ils réunissent des entreprises effectivement ou potentiellement concurrentes, les accords qui fixent directement ou indirectement des prix, qui restreignent des quantités de biens ou de

services à produire, à acheter ou à fournir et qui opèrent une répartition géographique des marchés ou une répartition en fonction des partenaires commerciaux, ainsi que les accords passés entre des entreprises occupant différents échelons du marché, qui imposent un prix de vente minimum ou un prix de vente fixe, ainsi que les contrats de distribution attribuant des territoires, lorsque les ventes par d'autres fournisseurs agréés sont exclues (art. 5 al. 3 et 4 LCart). Sous les titres « sanctions administratives » et « sanctions en cas de restrictions illicites à la concurrence », l'art. 49a LCart énonce notamment que l'entreprise qui participe à un accord illicite aux termes de l'art. 5 al. 3 et 4 LCart est tenue au paiement d'un montant pouvant aller jusqu'à 10% du chiffre d'affaires réalisé en Suisse au cours des trois derniers exercices, que le montant est calculé en fonction de la durée et de la gravité des pratiques illicites et que le profit présumé des pratiques illicites de l'entreprise est dûment pris en compte pour le calcul de de montant. Selon la jurisprudence fédérale et la pratique de la Commission de la concurrence, non seulement les éléments constitutifs de l'infraction sur le plan matériel, y compris l'illicéité, doivent être établis pour déclencher l'éventualité d'une sanction selon l'art. 49a al. 1 LCart, mais encore une imputabilité objective. Cette condition de l'imputabilité objective est à comprendre comme la nécessité de démontrer, au moins, une commission – ou une omission – par négligence consistant en une violation d'un devoir de vigilance découlant des circonstances ou en un défaut

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 d'organisation (voir décision précitée du 27 mai 2013 de la Commission de la concurrence, p. 151, n. 698 et les références) L'Ordonnance du 12 mars 2004 sur les sanctions en cas de restrictions illicites à la concurrence (Ordonnance sur les sanctions; OS LCart.) détermine plus en détail les critères pour le calcul du montant de la sanction. Concrètement, selon la pratique de la Commission de la concurrence, pour fixer le montant de la sanction au sens de l'art. 49a LCart, il y a lieu de déterminer d'abord le montant maximal, puis le montant de base. Ce dernier correspond à un montant pouvant aller, selon la gravité et le type de l'infraction, jusqu'à 10 % du chiffre d'affaires réalisé sur les marchés pertinents en Suisse au cours des trois derniers exercices (art. 49a al. 1 LCart, art. 3 OS LCart). Le montant de base est ensuite augmenté en fonction de la durée de la pratique anticoncurrentielle (art. 4 OS LCart). Cette augmentation peut atteindre 50 %, pour une pratique d'une durée de 1 à 5 ans. Ensuite, une augmentation complémentaire de 10 % par année supplémentaire est possible. Les circonstances aggravantes (art. 5 OS LCart) et atténuantes (art. 6 OS LCart) doivent aussi être examinées (voir décision précitée du 27 mai 2013 de la Commission de la concurrence, p. 149, n. 685 s.). c) Les éléments qui précèdent (type d'infraction; gravité; durée; imputabilité; examen des circonstances particulières) mettent en évidence que les sanctions administratives prononcées en application de l'art. 49a LCart ont un caractère pénal. Cela est confirmé par la doctrine et la jurisprudence unanimes qui assimilent la sanction désignée par le terme « montant » (Betrag) dans cette disposition à une « accusation en matière pénale » au sens de l'art. 6 al. 1 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH; RS 101) (voir entre autres ATAF 2011/32 consid. 4.2 et les nombreuses références citées). d) Il ressort de la décision du 27 mai 2013 que la sanction prononcée par la Commission de la concurrence l'a été en application de l'art. 49a LCart. Après avoir constaté l'existence d'un comportement illicite au sens de l'art. 5 al. 4 LCart sous la forme d'accords illicites auxquels la recourante était partie (consid. B.6.3.3, n. 697), l'autorité administrative a également retenu que, à l'image des autres diffuseurs-distributeurs concernés, la recourante pouvait se voir imputer objectivement ce comportement pour les quatre raisons suivantes. Premièrement, tous les systèmes de distribution considérés comme

illicites auxquels ont été impliqués les diffuseurs-distributeurs durant la période visée par l'enquête ont expressément contenu des clauses contractuelles établissant un régime d'exclusivité saisissant les ventes passives. Deuxièmement, durant la période visée par l'enquête, tous les diffuseurs- distributeurs ont mis consciemment en œuvre les systèmes de distribution en s'opposant aux tentatives d'importations parallèles. Troisièmement, les discussions au sein de l'assemblée professionnelle du domaine permettent de conclure que le cloisonnement du territoire suisse était une politique assumée. Quatrièmement, la Commission de la concurrence retient que les diffuseurs-distributeurs ne pouvaient pas envisager raisonnablement que leurs systèmes de distribution fondés sur des régimes d'exclusivité allaient être d'une quelconque manière « légitimés » par un texte de régulation spécifique (voir consid. 6.4, n. 707 à 712). La Commission de la concurrence a ainsi considéré comme démontré que la recourante avait adopté un comportement fautif dont elle était responsable, au moins en raison d'une négligence. Quant au montant de CHF 3'792'720.- infligé à la recourante au titre de sanction, il a été fixé conformément aux règles exposées ci-dessus, en prenant en considération comme base le chiffre

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 d'affaires en Suisse réalisé par la recourante durant les trois dernières années (consid. 6.5.2), auquel a été appliqué un pourcentage de 4% vu l'ensemble des circonstances de l'espèce, les particularités de l'enquête et la violation de la loi sur les cartels qualifiée de grave (consid. B.6.5.2.2. n. 732 et 734), ainsi qu'une majoration de 50% liée à la durée des infractions (consid. B.6.5.2.3). Il a enfin été tenu compte de l'absence de circonstances particulières aggravantes (consid. B.6.5.3) ou atténuantes (consid. B.6.5.4) et du fait que la capacité contributive de la recourante, appartenant à un grand groupe de sociétés d'éditions, permettait d'exclure une réduction de la sanction (consid. B.6.5.4.1 n. 761). Il résulte de ce qui précède que la fixation de la sanction prévue par l'art. 49a LCart dans le cas particulier se fonde notamment sur l'existence d'une infraction imputable à la recourante, sur l'appréciation de la gravité de ce comportement illicite, sur la durée de l'infraction, sur le chiffre d'affaires réalisé durant une période déterminée et, plus généralement, sur la capacité contributive de la recourante. Cela conduit à confirmer que cette sanction s'apparente à une amende et doit être qualifiée de sanction administrative financière à caractère purement pénal. Ces éléments conduisent dans la même ligne à exclure de reconnaître à la sanction prononcée toute composante visant directement à réduire le bénéfice, sous la forme d'une correction de la situation résultant de la violation du droit. Les critères de fixation appliqués ne se réfèrent en effet pas à la notion de bénéfice, même indirectement. Au contraire, la décision du 27 mai 2013 relève expressément qu'une rente cartellaire ne peut en pratique que difficilement être estimée, voire a fortiori mesurée, dans la mesure où la protection conférée par le cloisonnement du marché n'est pas forcément corrélée avec les profits des entreprises (consid. B.6.5.2.2. n. 733). Quant à la recourante, à laquelle il appartient d'apporter la preuve d'une telle composante, elle se limite à affirmer que la sanction prononcée serait en réalité une « réduction de marge ». Elle n'allègue toutefois aucun fait permettant d'étayer cet avis, étant relevé que le seul constat que la sanction administrative prononcée a pour effet de réduire son bénéfice comptable – ce qui est le cas de toutes les sanctions financières – ne constitue pas un tel élément.

E. 4

La sanction administrative financière prononcée le 27 mai 2013 ayant un caractère exclusivement pénal, elle n'est pas une charge justifiée par l'usage commercial au sens de

l'art. 59 LIFD et de la jurisprudence du Tribunal fédéral ressortant de l'arrêt 2C_916/2014 exposée ci-dessus (consid. 3a). En conséquence, la provision de CHF 1'250'000.- constituée en lien avec cette sanction ne l'est pas non plus, de telle sorte que le Service cantonal des contributions était en droit d'ajouter cette provision au solde du compte de résultats et de fixer le bénéfice imposable de la recourante au sens de l'art. 57 LIFD en intégrant le montant y relatif, après réduction à CHF 1'000'000.- pour tenir compte d'une provision pour impôts supplémentaires. Pour l'impôt fédéral direct, le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée.

E. 5

a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, compte tenu en particulier de la valeur litigieuse élevée et du travail requis, il se justifie de fixer les frais à CHF 6'000.-

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 II. Impôt cantonal (604 2015 66)

E. 6

Déposé le 11 juin 2015 contre une décision sur réclamation du 12 mai 2015, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RSF 642.14), 150 al. 4 et 180 LICD, 30 et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

E. 7

a) En droit cantonal harmonisé, les art. 100 al. 1 et 101 al. 1 LICD ont une teneur similaire à celle des art. 58 al. 1 et 59 al. 1 LIFD (voir ci-dessus consid. 2a et 2b; art. 24 al. 1 let. a et 25 al. 1 let. a LHID). Par ailleurs, les sociétés anonymes sont soumises non seulement à l'impôt sur le bénéfice mais également à l'impôt sur le capital (art. 90 al. 1 let. a LICD et 20 LHID). A teneur des art. 115 et 116 al. 1 LICD, cet impôt a pour objet le capital propre qui comprend le capital-actions libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés. b) En présence de règles similaires pour l'impôt sur le bénéfice, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal. Quant à l'impôt sur le capital, la reprise de CHF 1'000'000.- opérée sur le bénéfice imposable de l'exercice 2013 a pour effet d'augmenter du même montant le capital imposable au 31 décembre de cette année, conformément aux dispositions légales précitées. C'est donc également à bon droit que le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt sur la base d'un capital de CHF 1'155'000.-. Ainsi, pour l'impôt cantonal également, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée.

E. 8

a) En vertu de l'art. 131 al. 1 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge du débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et 50'000.- (art. 1

Tarif JA). b) En l'espèce, compte tenu en particulier de la valeur litigieuse élevée et du travail requis, il se justifie de fixer les frais à CHF 6'000.-.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 65)

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