

L'imposition des filiales et des établissements stables offshore: évolution récente de la jurisprudence du Tribunal Fédéral

Table des matières

Table des abréviations	II
Bibliographie	III
Documents officiels.....	V
1. Introduction	1
2. Définitions.....	2
2.1 Personne morale	2
2.2 Société offshore.....	2
2.3 Société mère.....	3
2.4 Filiale	3
2.5 Succursale	3
2.6 Etablissement stable	4
2.7 Administration effective.....	5
2.8 Principe de la transparence « <i>Durchgriff</i> »	5
3. Le système suisse selon la LIFD	6
3.1 Rattachement personnel (art. 50 et 52 LIFD)	6
3.2 Rattachement économique (art. 51 et 52 LIFD).....	7
4. Arrêt TF 2C_708/2011 du 5 octobre 2012 (ATF 139 II 78).....	7
4.1 Faits pertinents.....	8
4.2 Position du Tribunal Fédéral.....	9
4.3 Incompatibilité avec le droit suisse en vigueur (notamment les art. 51-52 LIFD) 11	
4.3.1 La notion d'établissement stable	12
4.3.2 La portée du principe de l'exemption inconditionnelle au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD 14	
4.3.3 Appréhension du problème sous l'angle de l'évasion fiscale ?.....	16
5. Arrêt TF 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 du 16 mai 2013	17
5.1 Faits pertinents.....	17
5.2 Position du Tribunal Fédéral.....	18
5.3 Mise en relation avec l'arrêt TF 2C_708/2011 du 5 octobre 2012 (ATF 139 II 78) 19	
6. Tendances actuelles de l'Union Européenne	20
7. Compatibilité des travaux de l'OCDE avec le système suisse actuel.....	23
8. Conclusion.....	25

Table des abréviations

AIFD	Arrêté du Conseil Fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct
AFC	Administration fiscale des contributions
al.	alinéa
art.	article(s)
ATF	Arrêt du tribunal fédéral
cf.	<i>confer</i>
chap.	chapitre
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations) (RS 220)
consid.	considérant
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11)
let.	lettre
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14)
MC OCDE	Modèle OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune
n°	numéro
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
p.	page
para.	paragraphe
pp	pages
ss	suivants
TF	Tribunal Fédéral

Bibliographie

ATHANAS P./GIGLIO G., in : Zweifel/Athanas, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1-82*, 2^e édition, Bâle, 2008, art. 51 (cité : ATHANAS/GIGLIO, *Kommentar DGB*, n° x ad art. 6, 50-52)

BOTERMAN M./VAN DER GULIK B., *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, in : *Cahiers de droit fiscal international*, volume 98a, 2013, pp 501-522 (cité : BOTERMAN/VAN DER GULIK, *Taxation*)

CHAUDET F./CHERPILLOD A./LANDROVE J.-C., *Droit suisse des affaires*, 3^e édition, Bâle, 2010 (cité : CHAUDET/CHERPILLOD/LANDROVE, *Droit*)

DANON R., *Bénéfices « offshore » et exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD – Analyse de l'arrêt rendu par le Tribunal Fédéral le 5 octobre 2012*, In: *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht : Festschrift für Markus Reich*, Zurich, 2014, pp. 355-370 (cité : DANON, *Bénéfices offshore*)

DANON R., *La refonte des la fiscalité international des entreprises - Analyse des possibles incidences pour la Suisse au regard de questions choisies*, in : *IFF Forum für Steuerrecht*, 2014/1, pp 16-68 (cité : DANON, *Refonte*)

DANON R., *Le principe de territorialité de l'impôt à l'épreuve de la planification fiscale des entreprises*, in : *RDAF 2013 II*, pp 429-444 (cité : DANON, *Territorialité*)

DANON R./SALOME H., *Double non-taxation (rapport national Suisse)*, in : *Cahiers de droit fiscal international*, volume 89a, 2004, pp 677-698 (cité : DANON/SALOME, *Double non-taxation*)

DE VRIES REILINGH D., *Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse – systèmes, relations, comparaisons et examen de la jurisprudence*, thèse de doctorat, Neuchâtel, 2010 (cité : DE VRIES REILINGH, *Droit fiscal*)

EDGAR P., *Les notions d'entreprise, de groupe et d'employeur*, in : *Revue suisse des assurances sociales et de la prévoyance professionnelle* 2013, pp. 82-102 (cité : EDGAR, *Notions*)

GLAUSER P.-M., *Personne morale : Qui es-tu ?*, in : *Steuern und Recht - Steuerrecht ! – Liber Amicorum für Martin Zweifel*, Bâle, 2013, pp. 15-30 (cité : GLAUSER, *Personne morale*)

GUILLOD O., *Droit des personnes*, 3^e édition, Bâle/Neuchâtel, 2012 (cité : GUILLOD, *Droit des personnes*)

HOLMES K., *International Tax Policy and Double Tax Treaties - An Introduction to Principles and Application*, Amsterdam, 2007 (cité : HOLMES, *International*)

JUNG M., *Aushölung der Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung durch schweizerische Konzerne mittels Offshore-Finanzierungsstrukturen (1. Teil) - Besprechung der Urteile des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2012 (2C708/2011) UND 16. Mai 2013 (2C1086/, 2C1087/2012)*, in : IFF Forum für Steuerrecht, 2014/1, pp 69-94 (cité : JUNG, Aushölung 1. Teil)

JUNG M., *Internationale Steuerplanung mit Offshore-Gesellschaften - Steuerparadiese , Informationsaustausch, Steuerrisiken (1. Teil)*, in : L'expert-comptable suisse, ST 8/13, pp. 542-546 (cité : JUNG, Steuerplannug 1. Teil)

JUNG M., *Internationale Steuerplanung mit Offshore-Gesellschaften – Steuerparadiese, Informationsaustausch, Steuerrisiken (2. Teil)*, in : L'expert-comptable suisse, ST 9/13, pp. 612-617 (cité : JUNG, Steuerplannug 2. Teil)

LOCHER P., *Kommentar zum DGB - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (II. Teil)*, Therwil/Bâle, 2004 (cité : LOCHER, Kommentar zum DGB, n° x ad art. 50 et 52)

MEIER P./DE LUZE E., *Droit des personnes – Articles 11-89a CC*, Genève/Zurich/Bâle, 2014, (DCS) (cité : MEIER/DE LUZE, Droit des personnes)

OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, 4^e édition, Bâle, 2012 (cité : OBERSON, Droit fiscal suisse)

OBERSON X., *L'imposition des sociétés dites « offshore » : un arsenal peu cohérent de mesures disparates*, In: Journée 2006 de droit bancaire et financier, Genève, 2007, pp. 107-127 (cité : OBERSON, « offshore »)

OBERSON X., *Précis de droit fiscal international*, 4^e édition, Berne, 2014 (cité : OBERSON, Précis)

PASCHOUD J.-B., in : Yersin/Noël (édit.), CR-LIFD, Bâle, 2008, art. 4 et 50 (cité : PASCHOUD, CR-LIFD, n° x ad art. 4 et 50)

RUEDIN R., *Droit des sociétés*, 2^e édition, Berne, 2007 (cité : RUEDIN, Sociétés)

SANER H./SEILER I./KOBIEFSKI M., *Offshore-finanzierung von Schweizerischen Konzernen*, in : L'expert-comptable suisse, ST 4/13, pp. 227-231 (cité : SANER/SEILER/KOBIEFSKI, Offshore- finanzierung)

SIEMENS E., *Offshore Company Law*, Genève, 2009 (cité : SIEMENS, Offshore)

STOCKER R., *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - Abriss und mögliche Auswirkungen auf die Schweizerische Steuerrechtspraxis*, in : IFF Forum für Steuerrecht, 2013/4, pp 302-313 (cité : STOCKER, BEPS)

WIDMER S., *Is there a permanent establishment ?*, in : Cahiers de droit fiscal international, volume 94a, 2009, pp. 631-644 (cité : WIDMER, permanent establishment)

XOUDIS J., in : Pichonnaz/Foëx (édit), CR-CC I, Bâle, 2010, Intro. art. 52-59 (cité : XOUDIS, CR-CC I, n° x ad Intro. art. 52-59)

Documents officiels

AFC, Circulaire n° 17, Réduction d'impôt sur les rendements de participations à des sociétés de capitaux et sociétés coopératives, Berne, 2009 (cité : AFC, Circulaire n° 17)

Commission européenne, recommandation de la commission du 6.12.2012 relative à la planification fiscale agressive (cité : Commission européenne, recommandation)

Département fédéral des finances, mesures visant à renforcer la compétitive fiscale de la Suisse (3^e réforme de l'imposition des entreprises) - Rapport de l'organe de pilotage à l'intention du DFF, Berne, 2013 (cité : Département fédéral des finances, mesures visant à renforcer la compétitive fiscale de la Suisse (3^e réforme de l'imposition des entreprises) - Rapport de l'organe de pilotage à l'intention du DFF)

Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts direct des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III p. 1 ss (cité : Message LIFD, FF 1983 III)

OCDE, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, questions de fiscalité internationale, No. 6, Paris, 1999 (cité : OCDE, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, questions de fiscalité internationale, No. 6)

OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2013 (cité : OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices)

OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2013 (cité : OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices)

OCDE, Public discussion draft - BEPS action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, 2014 (cité : OCDE, Public discussion draft - BEPS action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances)

1. Introduction

Récemment, le Tribunal Fédéral, dans l'arrêt TF 2C_708/2011 du 5 octobre 2012 (ATF 139 II 78), s'est intéressé à une question qui est au centre des préoccupations dans le domaine du droit fiscal. Il s'agit de l'imposition des sociétés dites offshore. L'intérêt tout particulier qui est porté à ce problème est aisément compréhensible. En effet, grâce à des montages de plus en plus audacieux, relevant d'une planification fiscale toujours plus agressive, les contribuables exploitent les faiblesses des textes de loi et des conventions en vigueur afin de contourner leurs assujettissements à un impôt. Dès lors nous verrons si le Tribunal Fédéral (ci-après TF) possède les armes nécessaires pour lutter efficacement contre ce problème.

La complexité des règles de droit et la difficulté d'interprétation de celles-ci tendent à créer des situations non voulues par le législateur, afin d'éluider l'impôt, entre autre, sur le revenu et la fortune. Ceci est d'autant plus vrai dans le cadre de la fiscalité internationale. Chaque pays a son propre système fiscal et la coordination entre ces différents systèmes est tout sauf évidente. Il est vrai que les travaux menés par l'organisation de coopération et de développement économiques (Ci-après OCDE) jusqu'à ce jour ont permis d'améliorer sensiblement la coordination entre les différents systèmes fiscaux. Cependant face à l'invitabilité de certains contribuables et à l'entêtement de certains pays, souvent considérés comme des paradis fiscaux, de nouveaux défis sont constamment à relever afin de lutter contre l'érosion de la base d'imposition. Autant pour l'OCDE dans le domaine du droit fiscal international que pour le législateur suisse et le TF dans le domaine du droit fiscal suisse.

Dans le cadre de la présente contribution, nous commencerons par définir certains termes juridiques et fiscaux qui seront au cœur du raisonnement. Ces définitions seront données sous l'angle du droit suisse et principalement à la lumière de la LIFD (chap. 2). Ensuite, nous donnerons un bref aperçu le système fiscal suisse. A cet égard, nous nous limiterons à la présentation du système d'imposition du bénéfice et du capital des personnes morales, sous l'empire de la LIFD (chap. 3). A la suite de ce bref exposé, nous entrerons dans le vif du sujet en présentant, puis commentant l'arrêt TF 2C_708/2011 du 5 octobre 2012 qui marque un tournant dans la manière d'imposer un établissement stable offshore en Suisse (chap. 4). Puis, nous ferons de même avec l'arrêt TF 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 du 16 mai 2013 qui lui confirme la jurisprudence rendue jusqu'ici en matière d'imposition des filiales (chap. 5). Afin de démontrer que les conclusions auxquelles arrive le TF trouvent un certain écho, nous nous intéresserons aux travaux récemment menés par l'OCDE et, plus précisément, au projet BEPS qui traite, entre autre, des problèmes de double non-imposition (chap. 6). Pour terminer, il sera question de vérifier si le système suisse est compatible avec les travaux entrepris au niveau européen. Si tel n'est pas le cas, nous nous efforcerons de chercher des solutions afin de rendre le système suisse compatible aux mesures présent par l'OCDE (chap. 7).

2. Définitions

Afin de mieux comprendre et de mieux cerner le sujet, il est utile de s'arrêter sur quelques notions importantes qui seront au cœur du raisonnement qui va suivre. Ceci est à plus d'un titre nécessaire car la plupart de ces notions ne sont pas directement définies par la loi. Enfin, il est important de préciser que les définitions apportées le seront sous l'angle du droit suisse.

2.1 Personne morale

Aucune loi suisse ne définit la notion de personne morale¹. Cependant, il est ordinairement admis que les personnes morales sont « des entités, créées dans un certain but et selon les formes prévus par la loi, qui sont dotées par celle-ci de la qualité de sujet de droits et d'obligations. Ces entités se constituent sous forme soit d'une communauté de personnes (des corporations), soit d'un patrimoine affecté à un but déterminé (des établissements) »². Il ressort de cette définition deux points importants. Premièrement, en droit privé suisse il existe un *numerus clausus* des personnes morales³. Il est donc impossible de créer un type de personne morale qui ne figure pas dans le catalogue exhaustif défini par la loi⁴. Deuxièmement, une personne morale peut « acquérir tous les droits et assumer toutes les obligations qui ne sont pas inséparables des conditions naturelles de l'homme, telles que le sexe, l'âge ou la parenté (art. 53 CC) »⁵. Une personne morale est donc indépendante juridiquement.

En droit fiscal, la notion de personne morale est la même qu'en droit civil⁶.

2.2 Société offshore

La notion de société offshore n'est pas définie par la loi. Il n'y a pas de « société-type » offshore. Cependant, on entend par société offshore, une société qui est basée « (in) *A jurisdiction that provides zero or very limited taxation* »⁷. En d'autres termes, c'est une société basée dans un pays où le taux d'imposition est particulièrement favorable⁸.

Il est encore utile de préciser qu'il est faux de croire que posséder une société offshore est par définition illicite.

¹ XOUDIS, CR-CC I, n° 2 ad Intro. art. 52-59.

² GUILLOD, Droit des personnes, n° 421.

³ Pour plus de précisions voir : GUILLOD, Droit des personnes, n° 426 ; MEIER/DE LUZE, Droit des personnes, n° 981-986 ; XOUDIS, CR-CC I, n° 8 ad Intro. art. 52-59.

⁴ Voir art. 530-826 CO.

⁵ MEIER/DE LUZE, Droit des personnes, n° 972.

⁶ GLAUSER, Personne morale, p. 17.

⁷ SIEMENS, Offshore, p. xxvii.

⁸ OBERSON, « offshore », p. 108.

2.3 Société mère

La notion de société mère se définit en rapport à un groupe de sociétés, organisé hiérarchiquement. En effet, la société mère est celle qui se trouve au sommet de cette hiérarchie. Elle possède une ou plusieurs autres sociétés sur lesquelles elle a un pouvoir de domination. On entend par là, que la société mère doit être capable d'« exercer une influence déterminante sur la marche de leurs affaires »⁹. Autrement dit, il faut que la société mère ait un certain contrôle sur les sociétés affiliées à elle. Pour ce faire, il faut, selon le droit suisse, que la société mère réalise, dans ses sociétés affiliées, une des trois conditions suivantes :

- « Elle dispose directement ou indirectement de la majorité des voix au sein de l'organe suprême.
- Elle dispose directement ou indirectement du droit de désigner ou de révoquer la majorité des membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration.
- Elle peut exercer une influence dominante en vertu des statuts, de l'acte de fondation, d'un contrat ou d'instruments analogues (article 963 alinéa 2 CO) »¹⁰.

2.4 Filiale

Par opposition à une société mère, une filiale, ou société fille, est possédée, tout ou en partie par une autre société dans le but d'être intégré à un groupe¹¹. Elle possède la personnalité juridique et est, en principe, indépendante juridiquement des autres sociétés du groupe¹².

2.5 Succursale

La notion de succursale n'est pas définie par la loi malgré le fait qu'elle soit fréquemment citée dans les textes de loi (voir notamment ; art. 641 CO, art. 935 CO, art. 51 al. 2 LIFD). C'est donc au TF qu'incomba la tâche de définir cette notion. « Une succursale est un établissement commercial sans personnalité juridique qui, dans la dépendance d'une entreprise principale dont il fait juridiquement partie, exerce d'une façon durable, dans des locaux séparés, une activité similaire, en jouissant d'une certaine autonomie dans le monde économique et celui des affaires. L'établissement est autonome lorsqu'il pourrait, sans modification profonde, être exploité de manière indépendante, ou du moins s'il exerce ainsi l'activité propre d'une agence locale. Il s'agit d'une autonomie dans les relations externes, appréciée d'après l'ensemble des circonstances et quelle que soit la subordination ou la centralisation interne »¹³. Cette notion est clairement établie par la jurisprudence et a été mainte fois confirmée¹⁴.

⁹ RUEDIN, Sociétés, n°2377.

¹⁰ EDGAR, Notions, p. 86.

¹¹ EDGAR, Notions, p. 91.

¹² EDGAR, Notions, p. 91 ; ATF 137 III 550 consid. 2.3.1.

¹³ CHAUDET/CHERPILLOD/LANDROVE, Droit, p.

¹⁴ ATF 117 II 85, consid. 3 ; ATF 108 II 122, consid. 1 ; ATF 103 II 199, consid. 3.

La notion juridique de la succursale est identique en droit fiscal puisqu'elle est la même dans tous ces textes légaux (voir notamment ; art. 641 CO, art. 935 CO, art. 51 al. 2 LIFD)¹⁵.

Il est important de préciser que les succursales font partie de la liste exemplative de l'art. 51 al. 2 LIFD des installations qui constituent un établissement stable. Une succursale est donc toujours considérée comme un établissement stable. Cela pour autant qu'elle remplisse les conditions générales de l'art. 51 al.1 LIFD propre à la reconnaissance de celui-ci¹⁶. Le contraire n'est en revanche pas toujours vrai. Un établissement stable n'est pas obligatoirement une succursale.

2.6 Etablissement stable

Il existe différentes définitions de la notion d'établissement stable¹⁷. Nous examinerons ici celle qui est donnée sous l'angle de la LIFD. Elle est la plus pertinente dans le cadre de ce travail.

Il importe peu que ce soit une personne physique (art. 4 al. 2 LIFD) ou une personne morale (art. 51 al.2 LIFD) qui détienne un établissement stable car la définition selon la LIFD est pratiquement la même¹⁸. Du fait que la présente contribution traite de personnes morales nous choisirons la définition de l'art. 51 al.2 LIFD. On entend donc par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Il y a donc trois critères cumulatifs pour que l'on puisse parler d'établissement stable¹⁹.

Premièrement, il faut une installation de l'entreprise, à savoir que physiquement sa présence se manifeste, qu'elle occupe un point dans l'espace²⁰. Cette installation peut comprendre tout local ou même matériel, mis à la disposition de l'établissement stable, et utile à l'exercice de ses activités²¹.

Deuxièmement, l'installation doit être fixe et permanente. Il faut qu'elle ait un caractère durable et non simplement temporaire²². En outre, il doit y avoir un lien entre le lieu de l'installation et un point géographique précis pour qu'on puisse la considérer comme fixe²³.

Enfin, tout ou une partie des activités de l'entreprise doit être exercée dans l'établissement stable. Il faut que ces activités soient exercées avec une certaine

¹⁵ ATF 103 II 199, consid. 3.

¹⁶ PASCHOUD, CR-LIFD, n° 37 ad art. 4.

¹⁷ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, pp. 153-195 ; PASCHOUD, CR-LIFD, n° 27-29 ad art. 4 ; ATHANAS/GIGLIO, Kommentar DGB, n° 27-30 ad art. 51.

¹⁸ ATHANAS/GIGLIO, Kommentar DGB, n° 26 ad art. 51.

¹⁹ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 158.

²⁰ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 158.

²¹ PASCHOUD, CR-LIFD, n°32 et 31 ad art. 4.

²² DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 159 ; ATHANAS/GIGLIO, Kommentar DGB, n° 32 ad art. 51.

²³ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 159.

régularité. Cependant, « il n'est pas nécessaire que ces activités aient un caractère productif (...) pas plus qu'elles ne doivent avoir un caractère permanent »²⁴.

Notons encore, que la notion d'établissement selon la LIFD s'inspire largement de la définition donnée par l'art. 5 al. 1 MC OCDE²⁵. Outre deux différences rédactionnelles, les définitions sont identiques²⁶. Cependant, la définition de l'art 5 MC OCDE contient, à son alinéa 4, une liste négative d'installations exclues comme établissements stables. Cette liste exclut les activités auxiliaires et préparatoires de la notion d'établissement stable²⁷. Or, en droit suisse, les activités purement préparatoires et auxiliaires sont comprises dans la notion d'établissement stable au sens de l'art. 51 al. 2 LIFD²⁸.

Cette distinction s'explique par le fait que le droit conventionnel n'a qu'un effet négatif. « Il ne peut que limiter l'application du droit interne, mais non pas l'étendre, voire fonder une imposition en Suisse, le législateur a (donc) intérêt à choisir une description extensive des faits constituant un rattachement en Suisse »²⁹.

2.7 Administration effective

L'administration effective, ou direction effective, est le lieu où « les décisions importantes dans la vie de la société sont prises »³⁰. On entend par là, que l'administration effective d'une société se trouve à l'endroit où elle a « le centre effectif et économique de son existence (ATF 54 I 301, consid. 2, p. 308), à l'endroit où est assurée la gestion qui, normalement, se déploie au siège de la société, à l'endroit où sont accomplis les actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire (ATF 50 I 100, consid. 2, p. 103) »³¹. Pour cela, on recourt au critère du « *day to day business* ». C'est-à-dire, déterminer où se déploient les activités courantes d'une société³².

Cette notion ne peut être définie plus précisément car elle dépend d'une analyse des circonstances, faite au cas par cas, qui s'effectue sur la base d'indices tels que la résidence des organes directionnels de la société, le lieu où les opérations de gestion s'effectuent, voire celui où les documents sont conservés³³.

2.8 Principe de la transparence « *Durchgriff* »

Comme nous l'avons vu plus haut (cf. chap. 2.1), une personne morale est un sujet de droit indépendant. Cependant, il est possible de nier l'indépendance juridique d'une

²⁴ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 159.

²⁵ ATHANAS/GIGLIO, Kommentar DGB, n° 28 ad art. 51.

²⁶ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 155 et 192.

²⁷ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 191.

²⁸ OBERSON, Précis, n° 202 ; DANON, Bénéfices offshore, p. 365.

²⁹ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 154.

³⁰ OBERSON, Précis, n° 177.

³¹ Arrêt 2A.321/2003 du 4 décembre 2003, consid. 3.

³² OBERSON, Précis, n° 179.

³³ OBERSON, Précis, n° 179 ; PASCHOUD, CR-LIFD, n°14 ad art. 50 ; Arrêt 2A.321/2003 du 04 décembre 2003, consid. 3.

personne morale, par rapport aux personnes physiques qui l'ont créée et qui la dirigent, lorsque cette dernière a été constituée dans le seul but d'éviter un impôt et que son existence est artificielle³⁴. Ceci afin de confondre les deux entités et, de ce fait, atteindre « directement la personne physique qui se « cache » derrière la personne morale »³⁵. Autrement dit, il s'agit de percer le voile corporatif (« Durchgriff ») et de se fier à la réalité économique³⁶. Il est également utile de préciser qu'il est possible d'invoquer le principe de transparence dans les relations entre personnes morales et non seulement entre une personne physique et une personne morale.

Le TF a eu maintes fois l'occasion de définir le principe de transparence. « Selon le principe de la transparence ("Durchgriff"), on ne peut pas s'en tenir sans réserve à l'existence formelle de deux personnes juridiquement distinctes lorsque tout l'actif ou la quasi-totalité de l'actif d'une société appartient soit directement, soit par personnes interposées, à une même personne, physique ou morale; malgré la dualité de personnes à la forme, il n'existe pas deux entités indépendantes, la société étant un simple instrument dans la main de son auteur, qui, économiquement, ne fait qu'un avec elle. On doit admettre que, conformément à la réalité économique, il y a identité de personnes et que les rapports de droit liant l'une lient également l'autre; ce sera le cas chaque fois que le fait d'invoquer la diversité des sujets constitue un abus de droit ou a pour effet une atteinte manifeste à des intérêts légitimes. (...)L'application du principe de la transparence ("Durchgriff") suppose donc, premièrement, qu'il y ait identité de personnes, conformément à la réalité économique, ou en tout cas la domination économique d'un sujet de droit sur l'autre; il faut deuxièmement que la dualité soit invoquée de manière abusive, c'est-à-dire pour en tirer un avantage injustifié»³⁷.

3. Le système suisse selon la LIFD

En Suisse, selon le système en vigueur sous l'empire de la LIFD, l'impôt sur le bénéfice et le capital est déterminé selon les liens plus ou moins étroits d'un contribuable avec l'Etat, respectivement avec le canton concerné. Une personne, physique ou morale, sera assujettie de manière illimitée en Suisse si elle est liée par des rapports personnels étroits avec l'Etat. En revanche, elle ne sera assujettie que de manière limitée si les rapports entre eux sont uniquement de nature économique³⁸.

Nous étudierons, dans le présent chapitre, les sources et l'étendue de l'assujettissement fondées sur un rattachement dit personnel puis nous ferons de même en matière de rattachement dit économique. Nous nous focaliserons sur l'imposition des personnes morales car elles sont au centre du sujet.

3.1 Rattachement personnel (art. 50 et 52 LIFD)

³⁴ OBERSON, Droit fiscal suisse, § 9 n° 9 ; GUILLOD, Droit des personnes, n° 424 ; MEIER/DE LUZE, Droit des personnes, n° 978.

³⁵ MEIER/DE LUZE, Droit des personnes, n° 979.

³⁶ XODIS, CR-CC I, n° 12 ad Intro. art. 52-59.

³⁷ Arrêt 5A_739/2012 du 17 mai 2013, consid. 7.2.1 et les références qui y sont mentionnées.

³⁸ OBERSON, Précis, n° 148.

Une personne morale est assujettie à l'impôt en Suisse à raison d'un rattachement personnel lorsqu'elle a son siège ou sa direction effective en Suisse (art. 50 LIFD)³⁹. Si tel est le cas, la personne morale est assujettie de façon illimitée en Suisse (art 52 al. 1 LIFD). Cela a pour conséquence de soumettre l'ensemble de ses bénéfices et de son capital à l'impôt en Suisse, respectivement au canton concerné⁴⁰.

Toutefois, l'assujettissement illimité ne concerne pas les entreprises, établissements stables et immeubles situés à l'étranger (art. 52 al. 1, 2^{ème} phrase, LIFD). En principe, cette exemption est inconditionnelle⁴¹. On entend par là que l'exemption s'applique indépendamment du fait que l'entreprise, l'établissement stable ou l'immeuble soient effectivement imposés à l'étranger⁴².

3.2 Rattachement économique (art. 51 et 52 LIFD)

Une personne morale est assujettie à l'impôt en Suisse à raison d'un rattachement économique lorsqu'elle n'a ni son siège, ni son administration effective en Suisse (art. 51 al. 1 LIFD) et qu'elle remplit, en plus, l'un des cinq critères alternatifs suivants :

- Elle est associée à une entreprise établie en Suisse (art. 51 al. 1 let. a LIFD),
- Elle exploite un établissement stable en Suisse (art. 51 al. 1 let. b LIFD),
- Elle est propriétaire d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elle a, sur un tel immeuble, des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels (art. 51 al. 1 let. c LIFD),
- Elle est titulaire ou usufruitière de créances garanties par un gage immobilier ou un nantissement sur des immeubles sis en Suisse (art. 51 al. 1 let. d LIFD),
- Elle fait le commerce d'immeubles sis en Suisse ou sert d'intermédiaire dans des opérations immobilières (art. 51 al. 1 let. e LIFD).

Lorsque ces deux conditions sont remplies, une personne morale est assujettie de manière limitée à l'impôt en Suisse (art. 52 al. 2 LIFD). Cela a pour conséquence qu'elle doit l'impôt sur le bénéfice qu'elle réalise en Suisse et sur le capital qui y est investi (art. 52 al. 4 LIFD)⁴³.

4. Arrêt TF 2C_708/2011 du 5 octobre 2012 (ATF 139 II 78)

Dans l'arrêt TF 2C_708/2011 datant du 05 octobre 2012, le TF a dû se prononcer sur les critères de définitions d'un établissement stable situé à l'étranger. En l'occurrence, il

³⁹ En doctrine, il existe une querelle quant à savoir lequel des deux critères de rattachement est à prendre en considération en premier lieu. Cependant, cette étude sort du cadre de la présente contribution. Pour un aperçu du problème : PASCHOUD, CR-LIFD, n°3 ss ad art. 50 ; OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 213 ; LOCHER, Kommentar zum DGB, n° 2 ad art. 50.

⁴⁰ OBERSON, Droit fiscal suisse, § 9 n° 14.

⁴¹ OBERSON, Précis, n° 310 ; DANON, Bénéfices offshore, pp 363-364.

⁴² OBERSON, Précis, n° 310 ; DANON, Bénéfices offshore, pp 363-364.

⁴³ OBERSON, Droit fiscal suisse, § 9 n° 23.

était situé aux îles Caïmans, une juridiction qui apparaît fréquemment sur la liste des paradis fiscaux⁴⁴.

Premièrement, les juges de Mon Repos ont retenu que des conditions identiques devaient s'appliquer pour la définition d'établissement stable et ce, qu'il soit situé en Suisse ou à l'étranger⁴⁵. Peu importe que cette notion soit uniquement ancrée à l'art. 51 al. 2 LIFD. Elle est également valable pour les cas de rattachement personnel de l'art. 50 LIFD. Pourtant, dans un second temps, le TF jugea qu'il est possible de poser des exigences différentes pour concrétiser la notion d'établissement stable⁴⁶. Ainsi, les conditions à la reconnaissance d'un établissement stable sis à l'étranger peuvent être plus strictes que celles pour un établissement stable sis en Suisse. Ce raisonnement en deux temps est pour le moins contradictoire. De plus, il crée une insécurité juridique. C'est pour ces raisons que nous allons nous intéresser de plus près à cet arrêt.

4.1 Faits pertinents

La société X. Finanz AG est la filiale à 100% de la société X. Holding AG. Les sièges des deux sociétés sont situés dans le canton de Zoug⁴⁷. La société X. Finanz AG exerce une activité de financement au sein du groupe X. Selon ses dires, elle dispose d'un établissement stable situé aux îles Caïmans par le biais duquel elle y exerce ses activités. Quatre employés à temps partiel (engagés chacun à 20%) y travaillent et ce, sur une base non exclusive. La charge salariale des quatre employés s'élève à 50'000 dollars. En comparaison, le total du bilan était respectivement de CHF 365'000'000 en 2005 et de CHF 520'394'471 en 2006⁴⁸. Il est encore important de préciser qu'en apparence aucune activité n'était exercée au siège suisse de la société⁴⁹.

Dans un *ruling* émis par l'administration fiscale du canton de Zoug le 10 août 1999, il est établi que la société X. Finanz AG possède un établissement stable aux îles Caïmans. En outre, il est également établi que l'ensemble des bénéfices de X. Finanz AG est attribué à cet établissement stable. Partant, ces bénéfices sont donc exonérés de l'impôt en Suisse. Quelques années plus tard, l'administration fiscale cantonale fit savoir à la société X. Finanz AG que l'administration fiscale des contributions (ci-après, l'AFC) était d'avis que l'activité déployée sur les îles Caïmans ne correspondait pas à l'activité économique propre d'un établissement stable.

Par conséquent, la répartition fiscale internationale a dû être refusée par l'administration fiscale cantonale dès le premier janvier 2005 et une décision de taxation a été fixée.

La société X. Finanz AG formula une réclamation contre cette décision, concluant à l'admission de la répartition fiscale par rapport à son établissement stable aux îles Caïmans. La réclamation fut admise par la commission de recours de l'administration

⁴⁴ JUNG, Steuerplannug 1.Teil, pp 542-543.

⁴⁵ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 2.4.3.

⁴⁶ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.2.

⁴⁷ Voir, pour tout le point 4.1, la partie « faits » de l'arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012.

⁴⁸ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.2.1.

⁴⁹ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.2.2.

fiscale cantonale. Par conséquent, le résultat financier net de la société X. Finanz AG fut de CHF 0. Le résultat financier net de l'octroi de prêt envers les sociétés du groupe X fut fiscalement réparti au bénéfice de la succursale sise aux îles Caïmans.

L'AFC intenta un recours devant le Tribunal administratif zougnois. Cependant, ce dernier donna raison à la société X. Finanz AG en confirmant l'existence d'un établissement stable ainsi que la répartition internationale retenue par le *ruling*.

L'AFC formula alors un recours auprès du TF. Le TF admit le recours, annula la décision attaquée et renvoya la cause à l'instance précédente pour des clarifications complémentaires au sens de ces considérants⁵⁰.

4.2 Position du Tribunal Fédéral

Dans cet arrêt, il y a deux questions principales auxquelles tente de répondre le TF. La première, est de savoir s'il y a ou non, un établissement stable aux îles Caïmans. La seconde, consiste à déterminer quelle est la portée du principe de confiance lorsqu'un *ruling* a été rendu par une autorité cantonale de taxation. Comme précisé ci-dessus, dans le cadre du présent travail, nous nous concentrerons uniquement sur la première question.

Afin de déterminer si la société X. Finanz AG possède bel et bien un établissement stable aux îles Caïmans, le TF se pencha en premier lieu sur la définition de cette notion. Puis, une fois celle-ci donnée, sur sa portée dans le cas présent et concret.

Avant cela, le TF précisa toutefois que la Suisse et les îles Caïmans n'étaient liées par aucune convention. De ce fait, il convient d'examiner les questions du présent cas « *bloss nach den (internen) Vorschriften der Steuergesetzgebung des Bundes zu* »⁵¹. C'est à dire, « à la lumière des seules prescriptions (internes) de la législation fiscale de la Confédération »⁵².

D'entrée de lieu, les juges de Mon Repos ont constaté que la LIFD définit la notion d'établissement stable uniquement dans une disposition, à savoir à l'art. 51 al. 2 LIFD⁵³. Sous le titre « rattachement économique » cet article dispose qu' « on entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois ». Dès lors, se pose la question de savoir si la définition est la même, qu'il s'agisse d'un établissement stable sis

⁵⁰ Il est important de préciser ici, comme le relève DANON, qu'une partie des clarifications complémentaires portent sur la validité du *ruling* octroyé par une autorité cantonale de taxation, de la confiance que l'on peut placer en celui-ci et du rôle de l'AFC. L'étude de cette question sort cependant du cadre de la présente contribution. Toutefois, pour un aperçu de la question nous vous renvoyons à la note de bas de page numéro 13 et surtout aux références qui y sont mentionnées de : DANON, Bénéfices offshore, p. 359 ; voir également : SANER/SEILER/KOBIERSKI, Offshore- finanzierung, pp 229-231.

⁵¹ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 2.1.

⁵² RDAF 2013 II, p. 448.

⁵³ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 2.4.1.

en Suisse, d'une entreprise étrangère ou d'un établissement stable sis à l'étranger, d'une entreprise suisse. A cet égard, le TF commence par rappeler quelles sont les méthodes pour interpréter la loi. En l'occurrence, la loi doit être interprétée selon son libellé, sa finalité, selon ses valeurs sous-jacentes et selon le sens que prend une disposition dans son contexte⁵⁴. En d'autres termes, il faut analyser une norme selon l'interprétation littérale, historique, téléologique et systématique⁵⁵. Ces éléments d'interprétations ne sont soumis à aucun ordre hiérarchique de sorte que le TF suit un pluralisme méthodique pragmatique⁵⁶. Partant, le TF, se fondant sur une interprétation historique de la norme, est d'avis que la définition d'établissement stable doit être la même dans les deux cas de figure. En effet, il se base sur les travaux préparatoires et l'art. 6 AIFD qui contenait une définition de la notion d'établissement stable qui valait tant pour les personnes morales assujetties de manière illimitée à l'impôt que pour celles assujetties de manière limitée⁵⁷. Au surplus, le TF souligne que « *Vielmehr ist mit der überwiegenden Lehre festzustellen, dass die gesetzliche Einordnung des Betriebsstättenbegriffes unter Art. 51 DBG (wirtschaftliche Zugehörigkeit) zwar unglücklich gewählt wurde, sich daraus jedoch keinerlei weitergehende Schlüsse ziehen lassen* »⁵⁸. Autrement dit, le fait de placer la définition de l'établissement stable à l'art. 51 al. 2 « est un choix certes malheureux mais qu'on ne saurait en déduire des conclusions allant au-delà »⁵⁹.

La notion d'établissement étant définie, les juges de Mon Repos ont ensuite examiné, dans le cas présent et concret, si le bureau aux îles Caïmans constituait un établissement stable. Comme nous l'avons vu plus haut (cf. chap. 2.6), la notion d'établissement stable selon la LIFD comprend trois critères. Il faut une installation, fixe et permanente, et que tout ou une partie des activités de l'entreprise soit exercée dans l'établissement stable. Les deux premiers critères ne sont remis en cause ni par la recourante, ni par le TF⁶⁰. En revanche, la question de savoir si effectivement une partie des activités y a été exercée est controversée⁶¹. À ce sujet, le TF a rappelé que « *die Betriebsstättenumschreibung in Art. 51 Abs. 2 DBG keine Anforderungen (mehr) an die qualitative oder quantitative Erheblichkeit der in der festen Einrichtung ausgeübten Tätigkeit* »⁶². Il n'y a donc plus de critères qualitatifs et quantitatifs pour satisfaire à la notion d'établissement stable. Cette condition existait sous l'empire de l'AIFD, à son article 6, mais elle n'a pas été reprise dans le cadre de la LIFD⁶³. Désormais, la tournure "dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité" de l'art. 51 al. 2 implique que « *sämtliche mit der Erfüllung des statutarischen Zweckes im weitesten Sinn in Zusammenhang stehende Aktivitäten subsumieren ungeachtet ihrer Bedeutung innerhalb der Gesamtunternehmung* »⁶⁴. Une activité, au sens de cette disposition, doit donc être liée à la réalisation du but statutaire au sens large, et ce, s'en tenir compte de son importance au sein de l'entreprise.

⁵⁴ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 2.4.

⁵⁵ ATF 138 II 105, consid. 5.2. ; ATF 139 II 78, consid. 2.4. ; ATF 137 II 164, consid. 4.1. ; DANON, Territorialité, p. 433.

⁵⁶ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 2.4 ; ATF 138 II 105, consid. 5.2. ; ATF 137 II 164, consid. 4.1. ; ATF 136 III 23, consid. 6.6.2.1. ; ATF 136 V 195, consid. 7.1.

⁵⁷ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 2.4.2.

⁵⁸ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 2.4.2.

⁵⁹ RDAF 2013 II, p. 451.

⁶⁰ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.1.

⁶¹ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.2.

⁶² Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.2.

⁶³ DANON, Bénéfices offshore, p. 361.

⁶⁴ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.2.

Cependant, notre Haute Cour rappela que, lors de l'interprétation de termes non-définis, il faut le faire en gardant toujours à l'esprit le but final du droit fiscal et de sa réglementation unilatérale. C'est pourquoi, « *Soweit es um die Definition einer Betriebsstätte einer ausländischen Unternehmung in der Schweiz geht, soll geregelt werden, wann und in welchem Umfange die Schweiz einen Teil des Betriebsergebnisses zur Besteuerung heranziehen darf. Umgekehrt geht es bei der Definition einer ausländischen Betriebsstätte einer Schweizer Unternehmung darum festzulegen, wann und in welchem Umfange das Betriebsergebnis einer Schweizer Unternehmung hier von der Besteuerung ausgenommen werden muss* »⁶⁵. La finalité de cette disposition unilatérale est donc différenciée dans le cas où il s'agit de déterminer la partie imposable du résultat d'exploitation en Suisse, du cas où il s'agit de déterminer quand et dans quelle mesure une partie du résultat d'exploitation peut être retiré à l'imposition en Suisse. En conséquence, il faut veiller à ce que cette norme soit interprétée en faveur du pouvoir d'imposition en Suisse. Toujours selon le TF, cette solution se justifie par un raisonnement téléologique. En effet, « *Es soll mit unilateralen Massnahmen zwar eine Regelung getroffen werden, welche die Gefahr einer doppelten Besteuerung vermindert, dabei soll jedoch nach Möglichkeit verhindert werden, dass aufgrund dieser Regelung eine doppelte Nichtbesteuerung resultiert* »⁶⁶. En d'autres termes, il faut parvenir, par des mesures unilatérales, à réduire le risque de double imposition, en évitant également que cela amène à des situations de double non-imposition. Il en résulte, qu'il est possible de poser des exigences plus restrictives pour être en présence d'établissements stables sis à l'étranger que pour ceux en Suisse. D'autant que le risque de double imposition peut être passablement atténué par la conclusion d'une convention fiscale⁶⁷.

Toutefois, notre Haute Cour estima qu'il faut partir du principe de la liberté conceptuelle du contribuable. Par conséquent, il n'appartient ni à l'autorité fiscale, ni au juge de revoir l'opportunité d'une structure fiscale pour autant que les limites de l'autorité fiscale ne soient pas clairement dépassées⁶⁸.

Pourtant, à la suite de tous ces éléments, les juges de Mon Repos estimèrent que la société X. Finanz SA n'a pas su rendre suffisamment vraisemblable l'existence d'un établissement stable aux îles Caïmans⁶⁹. En effet, selon notre Haute Cour, l'importance de l'activité de financement contrastait avec la sobriété des structures de la base fixe d'affaires aux îles Caïmans de sorte qu'elle n'a pas retenue que tout ou une partie de l'activité de l'intimée était déployée par l'intermédiaire de celle-ci⁷⁰.

4.3 Incompatibilité avec le droit suisse en vigueur (notamment les art. 51-52 LIFD)

Le résultat auquel arrive le TF, ainsi que le raisonnement qui précède, nous paraît quelque peu surprenant. En effet, nous verrons ci-dessous que le TF définit la notion d'établissement stable de manière critiquable, sans pour autant trouver un réel appui

⁶⁵ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.2.

⁶⁶ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.2.

⁶⁷ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.2.

⁶⁸ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.2.1.

⁶⁹ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 4.1.

⁷⁰ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.1.

dans la loi, la jurisprudence ou la doctrine. En outre, en filigrane de cette question, une autre se pose. Celle de la portée conférée au principe de l'exemption inconditionnelle au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD, à la suite de cette décision. Nous verrons que cette conclusion est faiblement motivée et qu'elle ne peut être suivie en l'espèce.

4.3.1 La notion d'établissement stable

Selon plusieurs auteurs, c'est à juste titre que le TF parvient à la conclusion que la notion d'établissement stable doit être la même lorsque celui-ci est situé en Suisse ou lorsqu'il est situé à l'étranger⁷¹. La définition figurant à l'article 51 al. 2 LIFD, sous le titre rattachement économique, est donc valable également pour l'article 52 al. 1 LIFD. Comme l'a relevé le TF, placer cette disposition à l'art. 51 LIFD est certes un choix malheureux mais aucune autre conclusion allant au delà ne saurait en être déduite⁷². En outre, « le législateur n'a pas jugé opportun de compléter l'art. 52 LIFD par une définition spécifique et divergente »⁷³ de la notion d'établissement stable. Enfin, l'étude des travaux préparatoires conforte définitivement l'idée d'une seule et unique notion applicable aux deux cas de figures⁷⁴.

Ensuite, c'est également à juste titre que le TF a relevé que l'exercice d'une activité quantitativement et qualitativement importante au lieu de l'établissement stable n'est plus un critère en vigueur sous l'empire de la LIFD⁷⁵. Ce critère qui était prévu par l'art. 6 AIFD, et qui est aujourd'hui encore appliqué dans les rapports intercantonaux fut abandonné lors de l'adoption de la LIFD⁷⁶. Cette différence entre la LHID et la LIFD s'explique par les influences "nouvelles" de cette dernière. En effet, comme nous l'avons constaté plus haut (cf. chap. 2.6.) la LIFD s'inspire largement du droit fiscal international et non plus des rapports fiscaux intercantonaux⁷⁷.

En revanche, contrairement à ce qu'affirme le TF, la finalité de la notion d'établissement stable ne saurait être différenciée dans le cas où il s'agit de déterminer la partie imposable du résultat d'exploitation en Suisse du cas où il s'agit de déterminer quand et dans quelle mesure une partie du résultat d'exploitation peut être retirée à l'imposition en Suisse. Autrement dit, on ne saurait concrétiser cette notion de manière plus extensive, dans la cadre d'un assujettissement limité, afin d'inclure un maximum d'éléments imposables en Suisse. Puis, dans un second temps, concrétiser cette notion de manière restrictive, dans le cadre d'un assujettissement illimité, afin d'exclure un minimum d'éléments "étrangers" de l'assiette fiscale Suisse. En effet, ces deux états de faits sont, d'une part, regroupés sous la même disposition (art. 52 LIFD) et, d'autre part, se rapportent tous deux au même sujet. À savoir, celui de l'étendue de l'assujettissement à la souveraineté fiscale Suisse⁷⁸. Sous réserve d'une base légale expresse, qui fait défaut

⁷¹ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 154 ; DANON, Bénéfices offshore, pp 364-365 ; LOCHER, Kommentar zum DGB, n° 11 ad art. 52 ; PASCHOUD, CR-LIFD, n° 6 ad art. 4 ; ATHANAS/GIGLIO, Kommentar DGB, n° 5 ad art. 52 et n° 6 ad art. 6 ; WIDMER, permanent establishment, § 1.2.2., p. 632.

⁷² Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 2.4.2.

⁷³ DANON, Bénéfices offshore, p. 365.

⁷⁴ Message LIFD, FF 1983 III 165.

⁷⁵ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.2.

⁷⁶ DANON, Bénéfices offshore, p. 365.

⁷⁷ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 160.

⁷⁸ DANON, Bénéfices offshore, p. 365.

en l'espèce, qui concrétiserait cette notion de deux manières différentes, elle doit être définie et surtout concrétisée de manière cohérente et identique aussi bien en situation d'assujettissement limité qu'illimité⁷⁹. Une interprétation différente de deux termes semblables irait contre un principe qui est fondamental en droit suisse, celui de l'égalité de traitement consacré à l'art. 8 Cst⁸⁰.

Cependant, il faut tout de même noter qu'une définition unique peut poser problème. Comme le relève justement LOCHER, donner une définition large de la notion d'établissement stable peut avoir un effet "bumerang"⁸¹. En situation d'assujettissement limité, une notion large permet d'inclure plus d'éléments imposables, situés en Suisse. Par conséquent, en cas d'assujettissement illimité, cette définition obligera la Suisse à exempter des éléments imposables à des conditions peu restrictives. Au contraire, une interprétation stricte de cette notion permettra d'inclure que peu d'éléments imposables dans l'assiette fiscale suisse en situation d'assujettissement limité. Mais elle permettra, en revanche, d'exempter des éléments imposables d'entreprises sise à Suisse à des conditions très restrictives en situation d'assujettissement illimité. Il y a donc toujours un revers de la médaille.

Selon DANON, il appert ainsi que le TF confond en l'occurrence, la question de l'existence ou non d'un établissement stable avec celle de l'étendue des bénéficiaires qui doivent lui être attribués⁸². Comme nous l'avons vu plus haut (cf. chap. 2.6), pour que l'on puisse parler d'établissement stable, il suffit que l'entreprise exerce une partie de ces activités dans celui-ci. Peu importe, à ce stade, que ces activités soient qualitativement ou quantitativement importantes dès lors que la LIFD ne prend plus ce critère en compte⁸³. Il est donc sans utilité d'analyser l'importance des activités exercées par le personnel aux îles Caïmans en rapport avec l'activité de financement de l'entreprise pour définir s'il y a ou non un établissement stable⁸⁴. Bien plus, une activité de nature préparatoire ou auxiliaire est considérée comme une activité suffisante aux fins de l'existence d'un établissement stable selon l'art. 51 al. 2 LIFD⁸⁵. Partant, même si le TF arrive à la conclusion que l'activité déployée aux îles Caïmans était de nature auxiliaire, cela ne suffit guère à prouver que les conditions à l'existence d'un établissement stable ne sont pas remplies⁸⁶.

Il est encore utile de préciser, comme l'a justement fait le TF, qu'il est reconnu qu'une activité de prêt au sein d'un groupe international peut être exercée par un établissement stable sis à l'étranger⁸⁷.

À la lumière de ces arguments, et comme le relève DANON, le TF aurait dû logiquement admettre l'existence d'un établissement stable⁸⁸. Partant, c'est à ce stade que le TF aurait

⁷⁹ DANON, Bénéfices offshore, p. 365 ; du même avis : DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 120 ; LOCHER, Kommentar zum DGB, n° 11 ad art. 52.

⁸⁰ JUNG, Aushölung 1. Teil, p. 90.

⁸¹ LOCHER, Kommentar zum DGB, n° 11 ad art. 52 ; du même avis : DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, pp 154-155.

⁸² DANON, Bénéfices offshore, pp 365-366.

⁸³ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.1.2.

⁸⁴ DANON, Bénéfices offshore, p. 365.

⁸⁵ OBERSON, Précis, n° 202.

⁸⁶ DANON, Bénéfices offshore, p. 366.

⁸⁷ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.2.1.

⁸⁸ DANON, Bénéfices offshore, p. 366.

dû analyser l'importance des activités exercées par le personnel aux îles Caïmans en rapport avec l'activité de financement de l'entreprise. Ceci, afin de déterminer quelle aurait été la répartition internationale du résultat de l'exploitation entre l'établissement stable situé aux îles Caïmans et le siège suisse de l'entreprise. Cependant, dans le présent cas, le résultat d'une telle répartition n'aurait certainement pas été en faveur de la Suisse dès lors que les considérants de l'arrêt suggèrent qu'aucune réelle activité n'était déployée en Suisse⁸⁹.

4.3.2 La portée du principe de l'exemption inconditionnelle au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD

En droit fiscal international, il existe deux conceptions définissant l'étendue de l'assujettissement à l'impôt. Une conception d'imposition mondiale et une autre territoriale⁹⁰. Les Etats qui utilisent le concept d'imposition mondiale cherchent à assurer l'égalité de traitement entre les investissements effectués par l'entreprise dans l'état où elle réside et ceux effectués à l'étranger. C'est la vision du "*capital export neutrality*" (CEN). Pour ce faire, les bénéfices réalisés à l'étranger sont imposables dans l'Etat de résidence de l'entreprise, avec toutefois l'octroi, par ce dernier Etat, d'un crédit d'impôt en ce qui concerne les impôts payés dans l'autre Etat⁹¹.

La Suisse, elle, se rallie à la conception d'imposition territoriale. Cette conception vise à assurer une égalité de traitement entre les entreprises de l'Etat de résidence et celles étrangères qui déploient leurs activités dans cet Etat. Comme nous l'avons vu, une entreprise sise en Suisse est assujettie à l'impôt de manière illimitée. C'est à dire, sur ses ressources mondiales. Cependant, cette imposition mondiale est limitée par le principe de territorialité. Selon ce principe, une entreprise est imposée dans l'Etat où elle a effectivement réalisé des bénéfices à travers une entreprise ou un établissement stable situé dans celui-ci. C'est la vision du "*capital import neutrality*" (CIN)⁹².

C'est sur la base de cette vision que le législateur Suisse prévoit la méthode l'exemption des bénéfices attribuables à un établissement stable sis à l'étranger d'une entreprise assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse. Bien plus, selon la LIFD, cette exemption n'est liée à aucune condition. Il n'est pas nécessaire que les bénéfices de l'établissement stable soient imposés dans l'Etat étranger pour que l'entreprise Suisse puisse bénéficier d'une exonération. Cela signifie que l'exonération est inconditionnelle⁹³.

Cependant, les conclusions de notre Haute Cour, inspirées, selon elle, par une interprétation téléologique de l'art. 52 al. 1 LIFD conduirait à ce que le principe d'exemption inconditionnelle souffre une exception. En effet, selon les juges de Mon Repos, une double exemption de l'imposition des bénéfices d'un établissement stable,

⁸⁹ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.2.2.

⁹⁰ DANON, Territorialité, p. 430 ; OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 38.

⁹¹ HOLMES, International, pp 11-14.

⁹² HOLMES, International, pp 6-11.

⁹³ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 110 ; ATHANAS/GIGLIO, Kommentar DGB, n° 25 ad art. 6 ; LOCHER, Kommentar zum DGB, n° 7 ad art. 52 ;

résultant de la création de celui-ci dans un paradis fiscal, ne saurait être la volonté du législateur⁹⁴.

Comme nous l'avons déjà soulevé brièvement plus haut (cf. chap. 4.2), la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair et si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle (interprétation téléologique), de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique)⁹⁵. Nous verrons que le raisonnement du TF ne résiste pas à un tel examen.

Premièrement, le texte de l'art. 52 al. 1 LIFD est on ne peut plus clair. « L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger ». On ne saurait déduire une quelconque interprétation allant dans le sens d'une exemption sous condition à la lecture de cette disposition. Au contraire, le principe d'exemption inconditionnelle est consacré sans équivoque. C'est à dire, indépendamment du fait que le bénéficiaire soit effectivement imposé dans l'Etat ou est situé l'établissement stable⁹⁶.

Ensuite, le message concernant l'harmonisation du droit fiscal précise clairement que l'obligation d'un assujettissement à l'étranger n'est en rien une condition de l'exemption. En effet, « un contribuable qui possède une entreprise, un établissement stable ou un immeuble à l'étranger n'est pas imposé en Suisse pour ces éléments, même s'il n'est en fait pas assujetti à l'impôt à l'étranger. Un projet antérieur exigeait la preuve de l'imposition ; la Commission de coordination y a renoncé, car elle a estimé que cela allait trop loin »⁹⁷. Rien dans les travaux préparatoires relatif à l'art. 52 al. 1 LIFD démontre que le législateur ait voulu restreindre la portée inconditionnelle de l'exemption dans les cas où une imposition à l'étranger ferait défaut⁹⁸.

Troisièmement, l'interprétation de la norme doit se faire conformément à son but. Selon le TF, c'est justement cette interprétation téléologique, c'est à dire conforme à la politique fiscale Suisse, qui permet de limiter la portée de l'art. 52 al. 1 LIFD. En effet, pour notre Haute Cour, « les réglementations unilatérales, qui ont pour but d'éviter la double imposition, sont à interpréter en faveur du pouvoir d'imposition de la Suisse »⁹⁹. Est-ce que cela pourrait signifier qu'à l'avenir le TF, dans les cas de double exemption, limiterait le principe de l'exemption inconditionnelle et imposerait donc une entreprise sise en Suisse sur la base de son établissement stable étranger ? La question, à la suite de cet arrêt, reste ouverte. D'autant que le TF a précisé qu'« une délocalisation à l'étranger de fonctions au caractère purement secondaire dans des pays à faible pression fiscale

⁹⁴ Arrêt 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, consid. 3.2.2.

⁹⁵ ATF 138 II 105, consid. 5.2. ; ATF 139 II 78, consid. 2.4. ; ATF 137 II 164, consid. 4.1. ; DANON, Territorialité, p. 433.

⁹⁶ DANON, Bénéfices offshore, p. 363.

⁹⁷ Message LIFD, FF 1983 III 165-166.

⁹⁸ DANON, Bénéfices offshore, p. 363.

⁹⁹ RDAF 2013 II, p. 453.

provoquerait une répartition fiscale aux dépens de la Suisse et, partant, une libération complète de l'impôt sur le bénéfice en Suisse, ce qui n'a clairement pas pu être la volonté du législateur »¹⁰⁰. Cependant, comme nous l'avons vu au début du présent chapitre, la Suisse a pour philosophie la neutralité à l'importation des capitaux (CIN). Or, c'est précisément grâce l'exemption inconditionnelle que la Suisse peut mettre en œuvre cette philosophie d'imposition. Une double non-imposition (ou une sous-imposition), qui pourrait en découler n'est donc pas anormal. Ne pas admettre cette éventualité reviendrait à se rallier à la philosophie du "*capital export neutrality*" (CEN) ce qui n'est assurément pas la politique fiscale internationale Suisse¹⁰¹.

Enfin, on ne saurait non plus déduire de l'interprétation systématique que la portée de l'exemption inconditionnelle devrait être limitée. Le chapitre 2 de la LIFD a pour but de donner les conditions d'assujettissements des personnes morales. L'art. 51 LIFD nous donne les éléments qui provoquent un assujettissement à la souveraineté fiscale Suisse. Puis, l'art. 52 LIFD, définit l'étendu de l'assujettissement en raison des deux différents rattachement. La systématique de l'art. 52 al. 1 LIFD suit en tout point le système d'imposition selon la LIFD (cf. chap. 3) et donne aucune indication quant à une possible limitation du principe d'exemption inconditionnelle.

Dès lors, l'interprétation de l'art. 52 al. 1 LIFD établit le principe de l'exemption inconditionnelle sans équivoque. Cependant, comme le relève DANON, on ne saurait contester que cette méthode soit susceptible d'encourager les contribuables à délocaliser leurs activités dans des Etats considérés comme des paradis fiscaux¹⁰². Néanmoins, le juge est tenu, d'une part, de respecter la loi et, de l'autre, de l'interpréter conformément aux règles en vigueur selon le droit Suisse. En conséquence, faire dépendre l'exemption de l'art. 52 al. 1 LIFD, d'une imposition minimale dans l'Etat où est sis l'établissement stable n'est pas l'affaire du juge mais du législateur. C'est à ce dernier que revient la tâche de créer un éventuel correctif au problème de la sous-imposition¹⁰³.

4.3.3 Appréhension du problème sous l'angle de l'évasion fiscale ?

La théorie de l'évasion fiscale permet de lutter contre un contribuable lorsque celui-ci utilise des procédés de planifications fiscales trop agressifs, voir insolites, dans le but d'économiser des impôts¹⁰⁴. Dans le cadre de cet arrêt, on pourrait se demander si la structure choisie par le contribuable serait de nature à remplir les conditions de l'évasion fiscale. En effet, la société X. Finanz AG, en créant, dans un paradis fiscal, un établissement stable qui a pour but commercial d'effectuer des prestations financières à un groupe entièrement suisse pourrait remplir les conditions d'une évasion fiscale. C'est en tout cas l'avis de certains auteurs¹⁰⁵. Cependant, il faudrait pour cela que la création de l'établissement stable soit inadaptée aux données économiques de sorte que celui-ci aurait été créé dans l'unique but d'économiser des impôts¹⁰⁶. Or, le TF a reconnu que

¹⁰⁰ RDAF 2013 II, p. 455.

¹⁰¹ DANON, Bénéfices offshore, p. 364 ; JUNG, Aushöhlung 1. Teil, p. 90.

¹⁰² DANON, Bénéfices offshore, p. 364.

¹⁰³ DANON, Bénéfices offshore, p. 364.

¹⁰⁴ OBERSON, Droit fiscal suisse, § 4 n° 21.

¹⁰⁵ DE VRIES REILINGH, Droit fiscal, p. 144.

¹⁰⁶ OBERSON, Droit fiscal suisse, § 4 n° 21.

l'activité de prêt au sein d'un groupe international peut être exercée sans autre par un établissement stable situé à l'étranger. Bien plus, il a également soulevé que de nombreux groupes recourent à cette possibilité¹⁰⁷. Les conditions de l'évasion fiscale ne sont donc pas remplies. En outre, la théorie de l'évasion fiscale, conduit non pas à modifier la portée d'une norme existante mais à transformer un état de fait, de sorte à ce que celui-ci puisse entrer dans le champ d'application de la norme¹⁰⁸. En l'occurrence, dans cet arrêt, soit l'existence d'un établissement stable n'est pas reconnue car une des conditions à son existence n'est pas remplie et donc l'art. 52 al. 1 LIFD ne s'applique pas. Soit il est reconnu qu'il y a bel et bien un établissement stable et l'art. 52 al. 1 LIFD trouve pleinement son application où que soit situé celui-ci¹⁰⁹. La théorie de l'évasion fiscale ne peut donc pas être retenue dans ce cas précis.

5. Arrêt TF 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 du 16 mai 2013

Dans l'arrêt TF 2C_1086/2012, 2C_1087/2012, le TF a dû se pencher sur la question de l'imposition d'une filiale offshore d'une entreprise suisse. Pour cela, la Haute Cour a dû recourir au principe d'administration effective. Nous entendons montrer ici qu'il est possible d'assujettir une entreprise sise à l'étranger, à l'impôt en Suisse, sans pour autant contrevenir aux principes directeurs du droit fiscal Suisse. Plus particulièrement nous prendrons comme exemple le principe de la territorialité.

5.1 Faits pertinents

Le 15 octobre 2002, la société X. Ltd. (précédemment Y. Finance Ltd.) a été inscrite au registre du commerce et des sociétés de Guernesey¹¹⁰. En vue de cette inscription, une souscription de CHF 50 millions a été effectuée. Ce montant correspondait au capital-actions de la société Y. Holding SA, inscrite le 21 octobre 2002, au registre du commerce du canton de Zoug.

Le 13 juin 2007, l'administration fiscale du canton de Zoug communiqua, par décision de taxation, les éléments imposables retenus pour la période 2002-2003 à la société Y. Holding SA. Celle-ci comprenait les éléments fiscaux se rapportant à la société X. Ltd.

Le 12 juillet 2007, la société Y. Holding SA formula une réclamation, qui fut acceptée, concluant à ce que la société X. Ltd. soit reconnue comme une société indépendante. L'administration fiscale cantonale, se basant sur le lieu de l'administration effective, inscrivit la société X. Ltd. au registre fiscal du canton de Zoug.

Le 28 octobre 2008, l'administration fiscale, par décision de taxation, communiqua à la société X. Ltd. ses éléments imposables définitifs pour les périodes fiscales 2002 et 2003. Le 16 juin 2010, elle fit de même pour les périodes fiscales 2004 à 2008. La société X. Ltd. formula des réclamations dans les délais, contestant son assujettissement fiscal en Suisse.

¹⁰⁷ RDAF 2013 II, p. 454.

¹⁰⁸ OBERSON, Droit fiscal suisse, § 4 n° 22.

¹⁰⁹ DANON, Bénéfices offshore, p. 364.

¹¹⁰ Voir, pour tout le point 5.1, la partie « faits » de l'arrêt 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 du 16 mai 2013.

Le 5 juillet 2011, l'administration fiscale cantonale, par décision constatatoire séparée, constata l'assujettissement fiscal illimité de la société X. Ltd. en Suisse pour les périodes fiscales 2002 à 2008. Elle motiva sa décision par le fait que l'administration effective de la société X. Ltd. s'était faite au siège (Suisse) de la société Y. Holding SA.

Le 7 mars 2012, la commission des recours de l'administration fiscale cantonale, par décision sur réclamation, rejeta la réclamation de la société X. Ltd. Le 27 septembre 2012, la Chambre fiscale du Tribunal cantonal zougais rejeta le recours de la société X. Ltd. contre la décision sur réclamation.

Par demande du 31 octobre 2012, la société X. Ltd. formula un recours en matière de droit public concluant à l'annulation de la décision du Tribunal cantonal zougais dans la cause "décision constatatoire sur assujettissement fiscal illimité". A titre subsidiaire le recours conclu à ce que la cause soit renvoyée à l'instance précédente pour une nouvelle décision.

5.2 Position du Tribunal Fédéral

Le point à clarifier dans cet arrêt est celui de savoir où se situe le lieu d'administration effective de la société X. Ltd. En effet, comme nous l'avons expliqué ci-dessus (cf. chap. 3.1), selon l'art. 50 LIFD, une entreprise est assujettie à l'impôt en Suisse, si elle possède son siège ou son administration effective en Suisse.

Le TF rappelle d'entrée de lieu, que la norme de l'art. 50 LIFD ne concerne pas seulement les personnes morales créées en vertu du droit suisse, mais également les personnes morales créées en vertu d'un droit étranger, pour autant que ces dernières soient effectivement administrées en Suisse¹¹¹. Selon la pratique, le lieu de l'administration effective se situe « *wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat (BGE 54 I 301 E. 2 S. 308 ff.) bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird (BGE 50 I 100 E. 2 S. 103 f.)* »¹¹². Les critères décisifs sont donc l'endroit où se situe le centre effectif et économique de la société, l'endroit où est assurée la gestion qui, normalement, se déploie au siège de la société, et, l'endroit où sont accomplis les actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire¹¹³. Autrement dit, c'est le lieu où s'effectue le « *day to day business* »¹¹⁴.

A cet égard, comme nous le rappelle également JUNG le TF délimite, vers le bas, la simple activité administrative d'exécution, de l'administration effective¹¹⁵. Vers le haut, il délimite l'administration effective, de l'activité des organes suprêmes de la société limitée soit à la prise des décisions fondamentales de principe, de caractère stratégique, soit au contrôle de l'administration effective proprement dite¹¹⁶. En outre, ni les lieux où

¹¹¹ Arrêt 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 du 16 mai 2013, consid. 2.1 ; RDAF 2013 II, p. 501.

¹¹² Arrêt 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 du 16 mai 2013, consid. 2.2.

¹¹³ RDAF 2013 II, p. 502.

¹¹⁴ OBERSON, Précis, n° 179.

¹¹⁵ JUNG, Steuerplannug 2. Teil, p. 615.

¹¹⁶ Arrêt 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 du 16 mai 2013, consid. 2.2.

se déroulent les séances du conseil d'administration ou les assemblées générales, ni le domicile des actionnaires ne sont déterminants pour définir le lieu de l'administration effective¹¹⁷.

En l'occurrence, les statuts de la société X. Ltd. définissaient celle-ci comme une société d'investissement. Or, les juges de Mon Repos ont constaté que la société X. Ltd. avait octroyé à la société Y. Holding SA un seul et unique prêt de CHF 35 millions. Ce montant correspondait, en plus, au montant du capital action souscrit par cette dernière. En outre, d'autres prêts ont été accordés mais uniquement à des filiales de la société Y. Holding SA. De plus, les décisions d'octrois de prêts ont été prises par la direction du groupe en Suisse et non à Guernesey. Enfin, les structures de la société X. Ltd. démontraient clairement qu'aucune activité d'administration effective n'avait été exercée au siège guernesiais. En effet, les loyers commerciaux étaient très bas, les coûts téléphoniques vraiment faibles et le personnel se composait uniquement de deux employés engagés à temps partiel. De plus, la direction de la société X. Ltd. était assurée par une union personnelle de trois personnes qui étaient également directeurs de la société Y. Holding SA.

L'infrastructure minimaliste à Guernesey et les rattachements personnels avec la société Y. Holding SA démontrent que l'activité exercée au siège de la société X. Ltd. était purement administrative. La part prépondérante de la direction de l'entreprise, à savoir les actes servant à la réalisation du but statutaire, se déroulait en Suisse et non pas à Guernesey. Et ce, au surplus, dans l'unique intérêt de la société Y. Holding SA¹¹⁸. Le TF estima donc que le l'administration fiscale du canton de Zoug était en droit d'assujettir de manière illimitée la société X. Ltd. à l'impôt en Suisse sur la base de l'art. 50 LIFD¹¹⁹.

5.3 Mise en relation avec l'arrêt TF 2C_708/2011 du 5 octobre 2012 (ATF 139 II 78)

Premièrement, il convient de noter que l'arrêt TF 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 ne s'écarte pas de la jurisprudence déjà établie concernant l'imposition des filiales et la notion d'administration effective sous l'angle de la LIFD¹²⁰. La doctrine est également majoritairement en accord avec les critères retenus par le TF relatifs à la notion d'administration effective¹²¹.

Ensuite, on peut constater que le TF arrive à la conclusion qu'une entreprise étrangère, située dans un pays étranger, peut être imposée en Suisse sans pour autant violer un des principes fondamentaux du droit fiscal suisse, à savoir, le principe de territorialité. En effet cette jurisprudence offre à l'administration la possibilité de lutter efficacement contre les sociétés offshores qui sont, en fait, gérées depuis la Suisse¹²². Dans le cadre de

¹¹⁷ Arrêt 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 du 16 mai 2013, consid. 2.2.

¹¹⁸ RDAF 2013 II, p. 504.

¹¹⁹ Plus précisément, le TF déclara le recours manifestement irrecevable car il ne répondait pas aux exigences de motivation. Voir : Arrêt 2C_1086/2013, 2C_1087/2012 du 16 mai 2013, consid. 3.

¹²⁰ Arrêt 2A.321/2003 du 4 décembre 2003.

¹²¹ OBERSON, Précis, n° 177 ss ; LOCHER, Kommentar zum DGB, n° 6 ad art. 50 ; ATHANAS/GIGLIO, Kommentar DGB, n° 6 ss ad art. 50 ; PASCHOUD, CR-LIFD, n° 13 ss ad art. 50.

¹²² OBERSON, « offshore », p. 115.

cet arrêt, contrairement à l'arrêt TF 2C_708/2011, la question du personnel et des infrastructures sises à Guernesey est pertinente. En effet, si l'on suit la systématique de la LIFD, il faut, en premier lieu, définir si une entreprise a son siège ou sa direction effective en Suisse. Pour cela, nous avons vu que le TF et la doctrine retiennent que le critère déterminant est le lieu où se déploient les activités courantes de la société (« *day to day business* »¹²³). Or pour qu'une société puisse exercer les activités courantes qui servent à la réalisation de son but statutaire, il faut qu'elle dispose d'un minimum de substance. Si l'administration effective est donc réellement exercée depuis la Suisse, la société sera assujettie de manière illimitée en Suisse, conformément à l'art. 52 al. 1 LIFD première phrase. Et ce, où que soit située physiquement l'entreprise. Cependant, cet assujettissement illimité est restreint par le principe de territorialité. Dès lors, selon l'art. 52 al. 1 LIFD deuxième phrase, un établissement stable situé à l'étranger est exempté d'impôt en Suisse. À ce stade-là, seul est important le fait de disposer d'un établissement stable à l'étranger. L'établissement stable étant dépendant de la société principale, il suit le sort de cette dernière. Autrement dit, son rattachement à l'impôt en Suisse, ou plutôt son exemption à celui-ci, provient du fait que la société principale est assujettie en Suisse. Il est donc sans utilité d'analyser l'importance des activités exercées au siège de l'établissement stable. D'autant plus, comme nous l'avons vu, qu'il n'y a pas l'exigence de l'exercice d'une activité quantitativement ou qualitativement importante sous l'empire de la LIFD (cf. chap. 4.3.1). Une filiale en revanche, est indépendante par rapport à sa société mère. Dès lors, pour une filiale étrangère, il s'agit de déterminer si elle est assujettie en Suisse indépendamment de savoir si la société mère l'est aussi. Ce sont deux sujets de droit fiscal traités séparément, sans rapport à l'assujettissement de l'autre.

En résumé, nous pouvons constater qu'il est possible d'imposer certaines entreprises sises à l'étranger sans pour autant violer le principe de territorialité. Le concept de l'administration effective est l'un des moyens légaux pour atteindre ce but. Il en existe d'autres, tels que la théorie de la transparence (« *Durchgriff* ») ou le principe de pleine concurrence (*arm's length principle*). Toutefois, le traitement de ces moyens sort du cadre la présente contribution¹²⁴.

6. Tendances actuelles de l'Union Européenne

La position du TF, dans l'arrêt TF 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, n'est guère le résultat d'une vision esseulée. En effet, les principes directeurs qui ont amené le TF à conclure à la non reconnaissance d'un établissement stable situé à l'étranger vont dans le sens des travaux menés par l'OCDE en matière de lutte contre la planification fiscale agressive. Il est question, dans ces travaux, de restaurer l'homogénéité des systèmes fiscaux et, d'empêcher le divorce entre le bénéfice et la création de valeur par l'entreprise¹²⁵. Plus fondamentalement, l'OCDE a, entre autre, érigé la lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales et, notamment, la lutte contre la double non-imposition comme l'un des principaux objectifs à atteindre dans les années à

¹²³ OBERSON, Précis, n° 179.

¹²⁴ Pour un aperçu des autres mesures légales, voir : OBERSON, « offshore », pp 107-125.

¹²⁵ DANON, Refonte, p. 17.

venir¹²⁶. Cette lutte s'inscrit dans le cadre du projet BEPS (*base erosion and profit shifting*) entamé en 2013 par l'OCDE.

Cependant, ce problème n'est pas nouveau. En effet, il a premièrement été abordé dans le rapport de l'OCDE de 1999 concernant les sociétés de personnes¹²⁷. Toutefois, ce rapport concernait les situations de double non-imposition résultant d'un conflit d'attribution ou de qualification. Par conséquent, les modifications faites dans le MC OCDE à la suite de ce rapport¹²⁸, ne remettent pas en cause la portée du principe d'exemption ancré à l'art. 23A MC OCDE¹²⁹. Rien ne permet, à ce stade, de déduire des travaux de l'OCDE ou du MC OCDE une obligation générale imposée aux Etats de proscrire toutes situations de non-imposition¹³⁰.

En revanche, le projet BEPS, plus précisément l'action n°6 qui a pour titre "empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales", démontre clairement qu'une lutte contre la double non-imposition doit être menée. Selon le libellé de cette action, l'OCDE « s'efforcera également de préciser que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition, et de cerner les considérations de politique fiscale que les pays doivent, de façon générale, prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays »¹³¹. À cet effet, l'OCDE a pour projet de modifier le préambule du MC OCDE en y incluant expressément le dessein, pour les Etats, de ne pas créer l'opportunité d'une double non-imposition ni d'une faible imposition dûe à une évasion fiscale ou à une économie d'impôt non voulue par l'un des pays partie à la convention¹³². Les pays ayant l'intention de créer une convention fiscale basée sur le MC OCDE devraient à l'avenir inclure ce préambule. Ceci permettrait d'avoir un moyen légal pour interpréter une convention de double imposition en gardant à l'esprit qu'il n'est en rien l'intention des pays concernés de créer des cas de double non-imposition¹³³.

En outre, le premier rapport du projet BEPS s'attaque également au problème de la sous-imposition ou de la double non-imposition au travers du traitement fiscal des établissements stables ainsi qu'au principe de l'exemption inconditionnelle. En effet, il est relevé dans celui-ci qu'« une entreprise peut être établie dans un pays à fiscalité élevée, mais être soumise à un taux d'imposition effectif faible sur les bénéfices perçus au moyen de l'octroi de prêts (licences ou services) via une filiale étrangère bénéficiant d'un régime fiscal attractif »¹³⁴. En l'occurrence, s'il s'agit d'un établissement stable et non d'une filiale, il en va ainsi lorsque l'Etat de résidence exempte de manière inconditionnelle les bénéfices attribuables à un établissement stable situé à l'étranger.

¹²⁶ OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, pp 19-20. ; OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 54.

¹²⁷ OCDE, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, questions de fiscalité internationale, No. 6, p. 10 ss.

¹²⁸ Voir commentaire OCDE ad art. 1 n°2 ss, p. 47 ss et ad art. 23 n° 32.1 ss, p. 337 ss.

¹²⁹ DANON, Bénéfices offshore, p. 367.

¹³⁰ DANON/SALOME, Double non-taxation, p. 696.

¹³¹ OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 20.

¹³² OCDE, Public discussion draft - BEPS action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, n° 75.

¹³³ OCDE, Public discussion draft - BEPS action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, n° 76.

¹³⁴ OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 45.

Comme c'est le cas, par exemple, de la Suisse. Or si cette sous-imposition est en général tolérée en ce qui concerne les bénéfices provenant d'une activité industrielle, elle est en revanche moins admissible en présence de capitaux mobiles et de revenus en provenant (intérêts, redevances)¹³⁵.

Au surplus, le problème décrit ci-dessus peut également affecter l'Etat de la source. En effet, les art. 10, 11 et 12 MC OCDE peuvent restreindre voir supprimer le droit d'imposition de l'Etat de la source. Conséquemment, comme le soulève DANON, « lorsque les revenus sont alloués à un établissement stable situé dans un Etat tiers, respectivement exemptés par l'Etat de résidence, ces éléments ne sont alors imposés dans aucun des trois Etats concernés »¹³⁶. Pour remédier à ce problème, le projet pour commentaire portant sur l'action n° 6 propose d'introduire une clause anti abus spécifique au cas de triangularité. La teneur en est la suivante : « Notwithstanding the other provisions of this Convention, where an enterprise of a Contracting State derives income from the other Contracting State and that income is attributable to a permanent establishment of that enterprise that is situated in a third State, the tax benefits that would otherwise apply under the other provisions of this Convention will not apply to that income if the profits of that permanent establishment are subject to a combined aggregate effective rate of tax in the first-mentioned Contracting State and third State that is less than 60 percent of the general rate of company tax applicable in the first-mentioned Contracting State. Any dividends, interest or royalties to which the provisions of this paragraph apply shall remain taxable in the other Contracting State at a rate that shall not exceed 15 percent of the gross amount thereof. Any other income to which the provisions of this paragraph apply shall remain taxable according to the laws of the other Contracting State notwithstanding any other provision of this Convention (...) »¹³⁷. À l'avenir, cela permettrait à l'Etat de la source, de refuser d'octroyer tout ou une partie des avantages conventionnels si les trois conditions cumulatives ci-dessous sont réunies :

- les revenus doivent être rattachés à un établissement stable sis dans un Etat tiers ;
- les revenus doivent être exemptés dans l'Etat de résidence, et ;
- les revenus provenant de l'Etat de la source doivent être soumis à un taux d'imposition effectif global, combiné entre l'Etat de résidence et l'Etat tiers, inférieur à 60% du taux ordinaire pratiqué par l'Etat de résidence.

Cette clause trouverait pleinement application dans le cadre de revenus passifs. Toutefois, elle ne serait pas applicable lorsque les revenus proviendraient d'une activité industrielle ou commerciale exercée par l'intermédiaire de l'établissement stable ou que les redevances proviennent d'actifs intangibles créés ou développés par celui-ci¹³⁸.

La commission européenne a également entrepris des démarches allant dans la même direction que l'OCDE, dans sa recommandation du 6 décembre 2012. A cet égard, elle a

¹³⁵ DANON, Refonte, p. 20.

¹³⁶ DANON, Refonte, p. 20.

¹³⁷ OCDE, Public discussion draft - BEPS action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, n° 56.

¹³⁸ Voir les let. a) et b) de la proposition d'art. 1 § 4 MC OCDE dans : OCDE, Public discussion draft - BEPS action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, n° 56.

prescrit aux Etats membres appliquant la méthode de l'exemption, aux moyens de règles unilatérales, de ne pas accorder celle-ci de manière inconditionnelle : « Lorsque, dans le but d'éviter la double imposition au moyen de règles nationales unilatérales, les Etats membres prévoient une exonération fiscale en ce qui concerne un élément de revenu donné perçu dans une autre juridiction, dans laquelle cet élément n'est pas soumis à l'imposition, ils sont encouragés à s'assurer que cet élément est imposé »¹³⁹. La même règle est prévue pour les cas d'applications d'une convention en matière de double imposition¹⁴⁰.

En conséquence de ces récentes évolutions qui tendent à limiter le principe de l'exemption, on pourrait légitimement se demander si ce principe ne risque pas de disparaître dans un futur proche. Cependant, comme nous l'avons constaté plus haut (cf. chap. 4.4.2), le principe de l'exemption est l'outil indispensable pour permettre l'application du principe de territorialité. Il est donc essentiel à tous les pays qui se rallient à la conception de la neutralité à l'importation des capitaux (CIN). Il est donc très peu probable que L'OCDE ou l'Union Européenne renonce à l'application de ce principe. En revanche, il est vraisemblable que sa portée soit, à l'avenir, modérée. Particulièrement en présence de revenus passifs faiblement imposés¹⁴¹.

Il est également important de souligner que le projet BEPS entend mettre à jour la définition de la notion d'établissement stable, afin que celle-ci réponde aux évolutions entraînées par l'économie. C'est le dessein de l'action n° 7 du projet BEPS¹⁴². Cette notion constitue, dans les conventions de double imposition, la base fondamentale de liaison/seuil pour déterminer si un pays jouit ou non, de droits d'impositions sur les bénéfices d'un contribuable non résident. Il est donc essentiel que la notion soit déterminée de manière claire et praticable. Notamment dans le cadre de l'économie numérique. En effet, le principe encore appliqué aujourd'hui, de l'origine des richesses, découlant du concept d'établissement stable, est mis à mal par l'économie numérique. Désormais, il est possible pour une entreprise, d'être fortement impliqué dans la vie économique d'un pays sans toutefois y disposer d'une présence "physique" imposable¹⁴³.

7. Compatibilité des travaux de l'OCDE avec le système suisse actuel

Les travaux entrepris par l'OCDE sont important pour la Suisse. En effet, comme nous l'avons vu plus haut (cf. chap. 4.3.2), le principe de territorialité est fondamental en droit fiscal suisse. Bien plus, la méthode de l'exemption inconditionnelle est ancrée dans le droit formel suisse à l'art. 52 al. 1 LIFD (cf. chap. 4.3.2). Et ce, malgré ce que les juges de Mon Repos conclurent dans l'arrêt TF 2C_708/2011 du 5 octobre 2012. Il est donc impensable, en l'état actuel du droit, de formuler de manière claire que la Suisse entend

¹³⁹ Commission européenne, recommandation de la commission du 6.12.2012 relative à la planification fiscale agressive, para. 3.3., p. 4.

¹⁴⁰ Commission européenne, recommandation de la commission du 6.12.2012 relative à la planification fiscale agressive, para. 3.1., p. 4.

¹⁴¹ DANON, Refonte, p. 21 ; STOCKER, BEPS, pp 308-309.

¹⁴² OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 20.

¹⁴³ OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, pp 38-40.

elle aussi, à l'instar de l'OCDE, empêcher tout cas de double non-imposition. Cependant, à l'avenir, le législateur pourra être amené à modifier les règles en vigueur actuellement, afin de conformer le droit suisse aux prescriptions émises par l'OCDE et l'Union Européenne. Cela pourrait même intervenir dans un futur relativement proche puisque la Suisse a entrepris, à la fin de l'année 2013, une troisième réforme de l'imposition des entreprises¹⁴⁴. Il serait dès lors opportun de prendre en compte les travaux menés par l'OCDE dans le cadre de cette future réforme.

Deux solutions pourraient être envisageable pour la Suisse. La première, consisterait, par voie législative, à passer du système de l'exemption inconditionnelle à celui d'une exemption sous condition. De cette manière, l'exemption ne serait accordée que si les revenus provenant de l'Etat où est situé l'établissement stable seraient soumis à une imposition minimale dans celui-ci¹⁴⁵. Cependant, il faudrait dès lors fixer quel est le plafond pour que l'on puisse parler d'une imposition minimale. Il faudrait également, que le fisc suisse, soit en mesure d'avoir les informations nécessaires pour déterminer le montant de l'imposition effective dans l'autre Etat. Autrement dit, la difficulté sera de fixer des critères clairs et praticables pour délimiter la simple économie fiscale, tolérée en droit suisse, de la planification fiscale agressive¹⁴⁶.

La deuxième solution consisterait à ne pas appliquer, dans certaines circonstances, par exemple en présence de revenus passifs, la méthode de l'exemption mais celle du crédit d'impôt (« *switch over clause* »)¹⁴⁷. C'est la solution pratiquée par les Pays-Bas. Dès lors, lorsque les revenus provenant d'un autre Etat ne sont pas imposés de manière suffisante, ces revenus demeurent imposables aux taux pratiqués par les Pays-Bas¹⁴⁸. Cette solution ce rapproche énormément de la première. Cependant, la différence principale vient du fait que dans la solution adoptée par les Pays-Bas, la méthode d'exemption, caractéristique du principe de territorialité, est écartée au profit de la méthode du crédit d'impôt, caractéristique, elle, du principe de l'imposition mondiale. Il s'agit donc d'un "mélange" entre ces deux principes. Ainsi, il faudrait vérifier la compatibilité d'une telle méthode avec le droit fiscal suisse puisque celui est fermement basé sur le principe de neutralité à l'importation des capitaux.

Quelque soit la solution adoptée, il faudra également apporter un correctif correspondant dans le domaine de l'imposition entre société mère et société fille¹⁴⁹. En effet, « les articles 69 et 70 LIFD prévoient une réduction d'impôt (dite "réduction pour participations") sur les bénéfices provenant de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives suisses ou étrangères qui sont distribués à des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives assujetties à l'impôt en Suisse. (...) Cette réduction conduit à une exemption indirecte du rendement net des participations¹⁵⁰. Cependant, pour bénéficier de l'exemption indirecte, à l'instar de l'exemption inconditionnelle, il n'y a, en l'état

¹⁴⁴ Département fédéral des finances, mesures visant à renforcer la compétitive fiscale de la Suisse (3^e réforme de l'imposition des entreprises) - Rapport de l'organe de pilotage à l'intention du DFF, p. 1 ss.

¹⁴⁵ DANON, Bénéfices offshore, p. 357.

¹⁴⁶ OBERSON, Précis, n° 75.

¹⁴⁷ DANON, Bénéfices offshore, p. 357.

¹⁴⁸ BOTERMAN/VAN DER GULIK, Taxation, p. 510.

¹⁴⁹ DANON, Bénéfices offshore, p. 370.

¹⁵⁰ AFC, Circulaire n° 17, para. 2.1, p. 2.

actuel du droit, aucune exigence quant à une imposition minimale des revenus auprès de la société fille.

8. Conclusion

Suite aux conclusions présentées dans l'arrêt TF 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, le TF a créé une certaine insécurité juridique. Notre Haute Cour a interprété l'art. 52 al. 1 LIFD d'une manière que l'on ne saurait retenir en se fiant à une application correcte du droit. Désormais, le sort de l'imposition d'un établissement stable étranger, d'une entreprise suisse, n'est pas clair et en aucun cas prévisible. Cela est regrettable car il existe des moyens tout à fait conformes au droit suisse pour permettre aux autorités fiscales suisses de lutter contre des planifications fiscales agressives. Comme nous l'avons vu, par exemple, dans le cadre de l'imposition d'une filiale, le principe de direction effective permet d'assujettir une entreprise étrangère à l'impôt en Suisse. Il existe également d'autres méthodes, telle que l'évasion fiscale, qui permettent aussi de lutter, de manière tout à fait conforme au droit suisse, face à des contribuables ayant recours à une planification fiscale agressive. Même s'il est vrai que dans l'arrêt TF 2C_798/2011 cette théorie ne permet pas de lutter contre la structure mise en place par les sociétés du groupe X., elle reste néanmoins un moyen efficace à disposition des autorités dans la lutte contre les planifications fiscales agressives. Notamment dans les cas d'imposition mère-fille.

Il est vrai, cependant, que la Suisse ne dispose à l'heure actuelle d'aucun moyen légal pour empêcher les cas de double non-imposition suite à une exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD. L'exemption étant, en droit suisse, de nature inconditionnelle.

Toutefois, ce n'est guère du ressort du TF de régler cette situation et encore moins au cas par cas. C'est l'affaire du législateur. En effet, lui seul peut modifier le droit suisse et apporter une solution claire, prévisible et légale. À cet égard des solutions existent. Notamment le passage à une exemption conditionnelle, principalement dans les cas où il est question de revenus passifs, ou la création d'un correctif à la manière des Pays-Bas (« *switch over clause* »).

Le besoin d'un tel changement se fait d'autant plus ressentir depuis 2013 puisque l'OCDE a décidé d'ériger la lutte contre les cas de double non-imposition comme un des ses objectifs principaux dans le cadre du projet BEPS. De plus, la Commission Européenne a émis une recommandation qui va dans le même sens.

Il serait donc judicieux, puisque la Suisse entend renforcer sa compétitivité fiscale, de prendre en compte, dans le cadre de la troisième réforme des entreprises, l'évolution récente de la jurisprudence du TF ainsi que, et surtout, les travaux récents menés par l'OCDE en matière de double non-imposition.