

Evolution récente de la jurisprudence du Tribunal fédéral

Pour le Prix OREF 2014

Julien Briguet
Avocat-stagiaire (Zurich)
1996 Baar-Nendaz
Valais, Suisse

Zurich, le 30 juin 2014

Table des matières

Introduction	1
Partie 1: Imposition des filiales et des établissements offshores en droit suisse et en droit fiscal international	2
1.1 Principes de l'imposition	2
1.2 Bases légales de l'imposition	2
1.2.1 Imposition selon une Convention de double imposition	2
1.2.2 Imposition selon les règles unilatérales du droit suisse	3
Partie 2: Jurisprudence récente du Tribunal fédéral	
2.1 Introduction	5
2.2 Notion d'établissement stable et de filiale	5
2.2.1 Critères pour la notion d'établissement stable	5
2.2.2 Portée de l'interprétation de la notion d'établissement stable	7
2.2.3 Critères pour l'assujettissement des filiales en droit suisse	9
2.3 Exemption inconditionnelle selon l'art. 52 LIFD	10
2.4 Réserve de l'évasion fiscale	11
Partie 3: Evolution et analyse critique de la jurisprudence récente	12
3.1 Introduction	12
3.2 Question de l'interprétation des normes fiscales	12
3.2.1 Méthode d'interprétation en droit suisse	12
3.2.2 Interprétation en droit fiscal	13
3.2.3 Analyse critique	14
3.3 Notion d'établissements stables et de filiales	15
3.3.1 Notion d'établissement stable en droit suisse (art. 51/52 LIFD)	15
3.3.2 Interprétation de la notion d'établissement stable (art. 51/52 LIFD)	21
3.3.3 Notion de filiale en droit suisse	25
3.4 Réserve de l'évasion fiscale	28
Conclusion	30

Bibliographie

AGNER PETER /JUNG BEAT /STEINMANN GOTTHARD, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001.

ATHANAS PETER, Aussensteuerliche Bestimmungen im DBG und StHG, in: Athanas Peter/Höhn Ernst (éd.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern: Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Berne 1993, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 64.

ATHANAS PETER/GIGLIO GIUSEPPE, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2ème édition, Bâle/Genève/Munich 2008.

ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2ème édition, Bâle/Genève/Munich 2008.

AUER ANDREAS/MALINVERNI GIORGIO/HOTTELIER MICHEL, Droit constitutionnel suisse, 2 Vol., 3^{ème} édition, Berne 2013.

BAUMGARTNER IVO/CLAVADETSCHER DIEGO/KOCHER MARTIN, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010.

BEUSCH MICHAEL/GLAUSER PIERRE-MARIE, Entwicklungen im Steuerrecht/Le point sur le droit fiscal, SJZ 109/2013, p. 254 ss.

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002.

BÖCKLI PETER, Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe, in: Festschrift für Francis Cagianut, Berne 1990, p. 289 ss.

BRÜGGER URS/ZÜGER YVONNE, Steigende steuerliche Hürden der internationalen Konzernfinanzierung, ST 6-7/2014, p. 512

BRÜLISAUER PETER, Internationale Gewinnabgrenzung bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz, IFF Forum für Steuerrecht, 2003/1, p. 3 ss.

BYLAND MARTIN, Aktuelle Entscheid – décisions actuelles, TREX – l'expert fiduciaire, 2013, p. 182 ss.

DANON ROBERT, Le principe de territorialité de l'impôt à l'épreuve de la planification fiscale des entreprises, RDAF 2013 II, p. 429 ss.

DANON ROBERT, La refonte de la fiscalité internationale des entreprises: analyse des possibles incidences pour la Suisse au regard des questions choisies, IFF Forum für Steuerrecht, 2014/1, p. 16 ss.

DANON ROBERT/HUGUES SALOMÉ, L'élimination de la double non-imposition en tant qu'objet et but des CDI, in Cahiers de droit fiscal international, 2004, vol. 89a, p. 678 ss.

DESAX MARKUS, Von der Methodologie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Steuerrecht, Archives 60 (1991/92), p. 31 ss.

DE VRIES REILINGH DANIEL, La double imposition intercantonale, Berne 2005.

DE VRIES REILINGH DANIEL, La double imposition intercantonale, 2^{ème} éd., Berne 2013.

DE VRIES REILINGH DANIEL, Betriebsstätte, in: Zweifel Martin/BeuschMichael/Mäusli-Allenspach Peter (éd.), Interkantonales Steuerrecht, Bâle 2011.

DE VRIES REILINGH DANIEL, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse – Système, relations, comparaison et examen de la jurisprudence, Diss. Neuchâtel, Genève 2011.

DÜRR DAVID, Art. 1 ZGB, in: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (Zürcher Kommentar), I. Band, Einleitung – Personenrecht, Einleitung, 1. Teilband, Art. 1-7 ZGB, 3^{ème} éd., Zurich 1998.

GLANZMANN LUKAS, Konzern-Kreditfinanzierungen aus Sicht der kreditgebenden Bank, SZW 3/2011, p. 229 ss.

GLAUSER PIERRE-MARIE, Transparence fiscale: vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés?, Revue fiscale 2006, p. 486 ss.

HAHN HERMUTH, Doppelte Nichtbesteuerung, IFA-Länderbericht Deutschland, CDFI 89 a, 2004

HÖHN ERNST, Gesetzauslegung, Rechtsfortbildung und richterliche Gesetzesergänzung im Steuerrecht, in : Archives 51 (1982/83), p. 385 ss.

HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonaies Steuerrecht, 4^{ème} édition, Berne 2000.

HOLMES KEVIN, International Tax Policy and Double tax treaties, London 2007.

HUBER MARKUS/BARTZ ANNE SOPHIE/BERR FABIAN, Blickpunkt OECD, StR 69/2014, p. 280.

HUTTER SILVAN, Die Gesetzeslücke im Verwaltungsrecht, Diss. Fribourg 1989.

JANKOWIAK INGO, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, Diss. Bayreuth, 2009.

KOBIERSKI MARLENE/SANER HANSPETER/SEILER ISABELLE, Offshore-finanzierung von schweizerischen Konzernen, ST 4/2013, p. 227 ss.

KOBIERSKI MARLENE, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, Diss. Berne 2012.

LANZ MARTIN/RYSER ROLAND, Strafrechtliche Aspekte der Financial Assistance, GesKR 2008, p. 33 ss.

LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3^{ème} éd., Berne 2005.

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil I: Art. 1-48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung der natürlichen Personen, Therwil 2001.

LUDWIG MAX, Der Begriff der Betriebsstätte und seine Entwicklung in verschiedenen Ländern, im Hinblick auf die Harmonisierung künftiger Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 36 (1967/1968), p. 1 ss.

MAISTO GUGLIEMO, in: Michael Lang et al. (éd.): Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, 2010, p. 324 ss.

MATTEOTTI RENE, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, Diss. Berne 2003

MEIER THOMAS, Verjährung und Verwirkung öffentlich-rechtlicher Forderungen, Zurich/Bâle/Genève 2013.

OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4^{ème} édition, Berne 2014.

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires, 2013.

OESTERHELT STEFAN, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2013), SZW 2014.

PASCHOUD JEAN-BLAISE, in: Yersin Danielle/Noël Yves (éd.), Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, Bâle 2008.

PONCE FLORENT, L'évasion fiscale en droit interne – Etat des lieux de l'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine, RDAF 2010 II, p. 125 ss.

ROSEBERGER FLORIAN/VITALI MARCO/ZIEHR ULRICH, Die Dienstleistungsbetriebsstätte – Internationale Entwicklungen und ihre Rezeption im Internationalen Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz. Beilage zu Heft 18, IStR 19 (2010).

SCHÖNFELD JENS/DITZ XAVER, Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, Cologne 2013.

SHAHEEN FADI, International tax neutrality: revisited, Tax Law Review, 2011, Volume 64 n. 2.

SIMONEK MADELEINE, Wirkungen einer nachrangigen Ansässigkeit auf die Steuerpflicht in der Schweiz – Ein Lösungsversuch, in: Ackermann Jürg-Beat/Bommer Felix (éd.), Liber Amicorum für Dr. Martin Vonplon, Zurich 2009 (= Luzerner Beiträge zur Rechtswissenschaft (LBR), Band 40).

SIMONEK MADELEINE/VON AH JULIA, Unternehmenssteuerrecht – Entwicklungen 2012, Berne 2012.

VOGELSANG MARC, BGE 2C_708/2011 vom 5. Oktober 2012: Inkonsistenzen in den bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Betriebsstätten und Steuerrulings, in: Jusletter du 25 mars 2013.

WIDMER STEFAN, Die Betriebsstättebegründung des Principals nach der allgemeinen Betriebsstättendefinition, FStR 2005/2, p. 95 ss.

WIDMER STEFAN, Die Vertreterbetriebsstätte im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, Archives 72, p. 97.

Introduction

La jurisprudence récente du Tribunal fédéral relative à l'imposition des filiales et des établissements stables offshore a donné lieu à d'importantes controverses. Les décisions les plus récentes, contestées et contestables, font l'objet du présent travail.

Les cas présentés ci-après seront traités en parallèle, dans la mesure où ils reposent sur un état de fait similaire. Il s'agit ainsi de groupes de société dont la holding basée en Suisse était actionnaire unique ou majoritaire de sociétés à l'étranger structurées soit en établissement stable ou en filiale. Ces dernières jouaient un rôle essentiel dans la structure du groupe, dans la mesure où elles étaient chargées d'assumer les activités de financement pour le groupe en son entier. Nous reviendrons avec plus de détail sur cette question ci-dessous dans l'analyse de chaque cas particulier. Afin de faciliter l'analyse de cette jurisprudence, nous nous focaliserons sur trois questions topiques au cœur de ces arrêts. Ces derniers témoignent d'une évolution particulièrement marquante de la notion d'établissement stable, de l'exemption inconditionnelle de ces derniers dans les cas de rattachement économique ainsi que de la notion d'administration effective permettant de déterminer l'existence ou non de filiales.

En premier lieu, nous examinerons la notion d'établissement stable ainsi que celle de filiale. Il s'agira d'analyser les critères qui permettent de qualifier une structure offshore soit d'établissement stable et de filiale avant de procéder à l'attribution puis à l'éventuelle répartition des bénéficiaires. Puis, nous analyserons la mise en œuvre par le Tribunal fédéral de l'exemption inconditionnelle de l'imposition à l'étranger des établissements stables et filiales offshore. Il y aura lieu d'aborder une nouvelle interprétation faite par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence récente et dont la conséquence est de remettre fortement en question cette méthode de l'exemption ainsi que le principe de territorialité qui en est à l'origine. Enfin, nous mentionnerons brièvement la question de la réserve de l'évasion fiscale quant à l'imposition de ces deux structures juridiques. Il s'agira de déterminer si la technique de l'évasion fiscale aurait dû être appliquée par le Tribunal fédéral ou si cette technique reste subsidiaire.

Afin de faciliter l'analyse de ces arrêts, nous rappellerons dans un premier temps les principes de l'imposition des personnes morales ainsi que les bases légales pertinentes. Puis, nous préciserons quelle évolution a subi la jurisprudence du Tribunal fédéral. Enfin, nous procéderons à l'analyse critique de cette évolution, afin de marquer en quoi cette jurisprudence se distingue et de savoir s'il s'agit d'accueillir ces décisions favorablement.

Partie 1: Imposition des filiales et des établissements offshore en droit suisse et en droit fiscal international

1.1 Principes de l'imposition

En droit fiscal international, l'imposition des bénéfices d'une filiale ou d'établissements stables offshore se fonde soit sur une conception territoriale, soit sur une conception mondiale sur lesquelles reposent les règles définissant l'étendue de l'assujettissement à l'impôt¹. Il s'agit en particulier de savoir si une société doit s'acquitter de l'impôt sur les bénéfices pour son établissement stable dans l'Etat de la résidence ou dans l'Etat de la source. Afin de définir l'étendue de l'assujettissement à l'impôt de tels bénéfices, la conception territoriale, en principe retenue en Suisse², prévoit l'imposition de toutes les personnes physiques ou morales dans le territoire où elles se situent et obtiennent leurs revenus. Ainsi, la conception d'imposition mondiale se voit limitée par le principe de territorialité. Par exemple pour les établissements stables, le principe de territorialité permet l'imposition des bénéfices de ces derniers dans l'Etat dans lequel ils sont basés³. Dans ce cas, l'Etat de résidence attaché à la conception de la territorialité exemptera les bénéfices de l'établissement stable sis dans l'Etat source. Toutefois, le principe de territorialité tend à être infléchi dans diverses directions. Ainsi, son influence tend à varier en fonction de la volonté de l'Etat de la résidence d'assurer le principe du *capital import neutrality*⁴. Si l'Etat de résidence souhaite assurer une certaine égalité de traitement entre les entreprises qui y ont leur siège, il tendra à une interprétation plus stricte du principe de territorialité.

Nous verrons ci-dessous que, dans ses règles unilatérales de droit fiscal international, la Suisse a opté pour le principe de la territorialité et notamment pour la méthode de l'exemption qui permet d'atteindre cet objectif. Les conséquences de ce choix sont importantes et se trouvent au centre de l'évolution récente de la jurisprudence du Tribunal fédéral qui tâche d'éviter les conséquences négatives de ce choix, en particulier les cas de double non imposition (cf. voir ci-dessous le point 3.3.2.2).

1.2 Bases légales de l'imposition

Il convient de rappeler les bases légales de l'imposition des établissements stables et des filiales offshores. Dans ce cadre, il s'agit de distinguer l'imposition selon le droit conventionnel basé sur des Conventions de double imposition (ci après : CDIs) entre l'Etat de la source et celui de la résidence (cf. voir ci-dessous point 1.2.1), de l'imposition selon les règles unilatérales prévues par la législation fiscale suisse (cf. voir ci-dessous 1.2.2).

1.2.1 Imposition selon une Convention de double imposition

Tout d'abord, il s'agit en premier lieu de déterminer si l'Etat de résidence et l'Etat de la source sont liés par une convention fiscale, en particulier une convention visant à supprimer les doubles impositions. Du fait de la tradition moniste de la Suisse, le

¹ OCDE, L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 38 ; DANON, la refonte de la fiscalité internationale des entreprises, p. 19 (ci-après: la refonte).

² DANON, Le principe de territorialité de l'impôt à l'épreuve de la planification fiscale des entreprises, p. 1 (ci-après le principe de territorialité).

³ HOLMES, International Tax Policy, p. 6 ss.

⁴ MAISTO, op. cit., p. 324 ss.; HOLMES, op. cit., p. 6 ss.; SHAHEEN, International tax neutrality: revisited, Tax Law Review, 2011, Volume 64 n. 2, p. 131.

droit international prédomine sur le droit interne⁵. De ce fait, en cas de conflit entre une CDI et le droit fédéral interne, la CDI doit l'emporter si le conflit ne peut être résolu par l'interprétation⁶. Dans un premier temps, il convient de s'assurer qu'une convention existe et que cette dernière est bien applicable en l'espèce. Puis, il s'agit d'appliquer les règles de partage pertinentes afin de mettre en œuvre la méthode d'élimination prévue par la convention applicable. L'absence de CDI conduit à appliquer les seules prescriptions internes de la législation fiscale de la Confédération⁷ (cf. voir ci-dessous point 1.2.2). Dans ce type de cas, il convient d'analyser l'assujettissement ainsi que son envergure sous l'angle interne et selon les règles unilatérales de la législation suisse. Dans la mesure où la jurisprudence récente (cf. voir ci-dessous le point 2.2. ss.) traite de cas impliquant des Etats n'ayant pas signés des CDIs avec la Suisse (p. ex. Guernesey, Iles Caimans), nous ne traiterons pas de la question de l'imposition selon une CDI, afin de nous concentrer sur l'imposition des filiales et des établissements stables dans un environnement international selon les règles unilatérales brièvement évoquées ci-dessus. Dans ce cas, il convient de relever que l'interdiction de la double imposition contenue dans les CDIs pour les rapports internationaux et dans la Constitution fédérale (art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999; Cst., RS 101) pour les rapports intercantonaux n'est pas applicable⁸.

1.2.2 Imposition selon les règles unilatérales du droit suisse

Les règles unilatérales des Etats peuvent représenter des moyens visant à lutter contre la double imposition internationale. Il s'agit en principe de règles du droit fiscal interne visant à prendre en compte le caractère international d'un état de fait et de le régler de manière unilatérale⁹. En l'absence de CDIs, il s'agit d'ailleurs des seuls moyens permettant de lutter contre les éventuels cas de double imposition. Ce moyen existe parallèlement à l'approche bilatérale et multilatérale fondées sur des conventions de droit international visant à éliminer la double imposition. A ce sujet, il s'agit de mentionner que les mesures unilatérales ne cherchent pas nécessairement, au contraire des CDIs, à éviter la double imposition. En effet, de multiples facteurs concourent à leur introduction. Ainsi, il convient de mentionner que l'efficacité de mesures strictement internes pour supprimer la double imposition reste aléatoire. Ce point sera développé plus bas sous l'angle de la jurisprudence récente.

En général, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD, RS 642.11) contient des règles unilatérales. Ainsi, notamment, elle règle l'imposition des personnes naturelles dans sa 3^{ème} partie dont le titre premier traite de la souveraineté fiscale (art. 50 et 51 LIFD) ainsi que de l'étendue de l'assujettissement (art. 52 LIFD). Aux termes de l'art. 50 LIFD est assujettie à l'impôt pour rattachement personnel la personne morale lorsque son siège et son administration effective se

⁵ OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 133, AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, 2013, p. 461; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, p. 51 ss (ci-après: Internationale Steuerrecht).

⁶ OBERSON, op. cit., p. 134.

⁷ Voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, publié aux ATF 139 II 78 et dont la traduction française a été publiée in: RDAF 2013 II, p. 445 ss.

⁸ ATF 139 II 78 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.92/1999 du 15 mars 2000 c. 3a).

⁹ Ce travail se basera sur une notion large du droit fiscal international recouvrant ainsi normes de droit interne et règles unilatérales ainsi que conventions de droit international bilatérales ou multilatérales. OBERSON, op. cit., p. 9, 26; LOCHER, Internationale Steuerrecht, p. 51 ss.

trouvent en Suisse tandis que selon l'art. 51 al. 1 let. b, une personne morale est considérée comme économiquement rattachée à la Suisse si elle exploite un établissement stable en Suisse. Finalement, l'art. 52 LIFD fixe la portée de ce type d'assujettissement en Suisse en posant notamment à l'al. 1 le principe d'un assujettissement illimité. Toutefois, aux termes de ce même alinéa, le droit fiscal suisse exempte les bénéfices attribuables à l'établissement stable à l'étranger en considérant qu'un assujettissement fondé sur un rattachement personnel ne s'étend pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger. Cette exception au rattachement personnel illimité consacre le principe de la territorialité. Aucune réserve n'est posée à l'application rigoureuse du principe de territorialité, si ce n'est l'exemption avec réserve de progressivité pour les personnes physiques (art. 7 LIFD) et l'évasion fiscale¹⁰. Après une présentation de l'évolution récente de la jurisprudence, nous procéderons à l'analyse critique de cette évolution.

¹⁰ DANON, la refonte, p. 2. Concernant l'évasion fiscale voir l'exception au principe de la territorialité pour les personnes morales: cf. arrêts du Tribunal fédéral 2P.92/2005 et 2A.145/2005 du 30 janvier 2006 consid. 7.2.

Partie 2: Jurisprudence récente du Tribunal fédéral

2.1 Introduction

Nous présenterons brièvement dans cette seconde partie deux arrêts récents¹¹ du Tribunal fédéral qui se distinguent par leur importance. Ces deux arrêts ont donné lieu, avec raison comme nous le verrons, à d'importantes controverses. Ces deux cas récents seront traités en parallèle, dans la mesure où ils reposent sur un état de fait similaire. Il s'agit ainsi de groupes de société dont la holding basée en Suisse était actionnaire unique ou majoritaire de sociétés à l'étranger structurées soit en établissement stable ou en filiale. Ces dernières jouaient un rôle essentiel dans la structure du groupe, dans la mesure où elles étaient chargées d'assumer les activités de financement pour le groupe en son entier. Nous reviendrons avec plus de détail sur cette question ci-dessous dans l'analyse de chaque cas particulier.

Afin de faciliter l'analyse de cette jurisprudence, nous nous focaliserons sur trois questions topiques au cœur de ces arrêts. Ces derniers marquent une évolution ainsi particulièrement marquante de l'interprétation des dispositions légales qu'il y a lieu d'analyser. En premier lieu, nous examinerons la notion d'établissement stable ainsi que celle de filiales. Puis, nous analyserons la mise en œuvre par le Tribunal fédéral de l'exemption inconditionnelle de l'imposition à l'étranger des établissements stables et filiales offshores. Enfin, nous mentionnerons brièvement la question de la réserve de l'évasion fiscale quant à l'imposition de ces deux structures juridiques.

2.2 Notion d'établissement stable et de filiale

La notion d'établissement stable et de filiale a récemment fait l'objet des deux arrêts précités du Tribunal fédéral. Ces notions se retrouvent au cœur de la question de l'imposition des personnes morales. En effet, elles permettent de déterminer l'assujettissement d'une société offshore dépendante d'une société mère basée en Suisse. Le but de cette partie est d'exposer la jurisprudence récente du Tribunal fédéral avant de procéder à l'analyse de ces notions et de pouvoir adopter une approche critique envers la jurisprudence citée (cf. voir ci-dessous la partie 3). A cette fin, nous aborderons les critères permettant d'établir l'existence d'un établissement stable ou d'une filiale (cf. voir ci-dessous le point 2.2.1) puis nous examinerons la portée de l'interprétation de l'établissement stable (cf. voir ci-dessous le point 2.2.2). Enfin, nous reviendrons sur les critères nécessaires pour qualifier une structure offshore de filiale (cf. voir ci-dessous le point 2.2.3).

2.2.1 Critères pour la notion d'établissement stable

Aux termes de l'art. 4 al. 2 et 51 al. 2 LIFD, un établissement stable se constitue d'une installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'entreprise. Deux critères sont ainsi nécessaires pour qualifier une société d'établissement stable. L'évolution la plus marquante dans la jurisprudence du Tribunal fédéral est celle relative au second critère, soit celui de l'activité nécessaire pour pouvoir qualifier une structure offshore d'établissement stable. En effet, la notion d'établissement stable était usuellement fondée dans la jurisprudence du Tribunal fédéral sur une notion d'activité large ou qui du moins n'avait pas du être précisée car la qualification d'établissement stable avait été refusée pour d'autres raisons que le critère de

¹¹ Il s'agit des deux arrêts suivants du Tribunal fédéral rendus entre 2012 et 2013, soit l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, publié aux ATF 139 II 78 et dont la traduction française a été publiée in: RDAF 2013 II, p. 445 ss.; et l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1086/2012 et 2C_1087/2012 du 16 mai 2013 et dont la traduction française a été publiée in: RDAF 2013 II, p. 500 ss.

l'activité, notamment le fait qu'une installation fixe manquait¹². De ce fait, le critère de l'activité n'avait pas du être délimité.

Dans l'arrêt du 5 octobre 2012¹³, le Tribunal fédéral avait du toutefois se saisir de la question. En effet, l'imposition en Suisse d'une structure offshore d'une holding suisse était contestée. Cette société offshore était chargée des activités de financement du groupe de sociétés chapeauté par la holding suisse. Son activité consistait principalement à fournir des prêts aux diverses sociétés du groupe. Les intérêts reçus par la structure offshore à la suite de ces prêts n'étaient généralement pas imposés dans l'Etat de la source, les îles Caïmans. Ces intérêts étaient par la suite rapatriés en Suisse sous la forme d'un dividende auquel s'appliquait la réduction pour participations en Suisse pour tous les bénéficiaires de dividende¹⁴.

La notion d'établissement stable, en particulier le critère de l'activité, est au cœur de la controverse entourant cet arrêt. En effet, l'administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) se fondant sur l'art. 51 al. 2 LIFD et le droit intercantonal soutient que la notion d'établissement stable à l'étranger doit être appréciée sur la base des principes interdisant la double imposition intercantonale. Il s'agirait ainsi de reprendre les critères du Tribunal fédéral applicable à l'imposition intercantonale¹⁵ en prenant notamment en compte une définition plus restrictive de l'activité de la société à l'étranger qui devrait être, selon ces principes, quantitativement et qualitativement importante. En appliquant les méthodes d'interprétation à disposition¹⁶, le Tribunal fédéral parvient à la conclusion que la notion d'établissement stable est définie dans le seul art. 51 al. 2 LIFD dans la mesure où l'art. 52 al. 3 LIFD invoqué par la recourante vise en priorité la question de la répartition fiscale en cas de pluralité de domiciles fiscaux et non une définition de l'établissement stable. Ainsi que le confirme l'interprétation historique selon le TF, il s'agit d'un alinéa chargé de préciser l'étendue matérielle de l'assujettissement illimité et limité¹⁷. De même, l'interprétation systématique permet de conclure que la loi définit d'abord le rattachement personnel et économique et, puis seulement, l'étendue de l'assujettissement à l'impôt. En effet, ce n'est qu'après que la disposition prévoit la manière selon laquelle la délimitation

¹² Voir en particulier à ce propos les arrêts du Tribunal fédéral 2A.409/1997 du 12 novembre 1999 consid. 2; 2A.409/2007 du 13 août 2007 consid. 3.1.

¹³ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, publié aux ATF 139 II 78 et dont la traduction française a été publiée in: RDAF 2013 II, p. 445 ss.

¹⁴ BYLAND, Aktuelle Entscheid – décisions actuelles, p. 179.

¹⁵ Notamment le critère de l'importance des activités en question. Voir en particulier l'ATF 110a I 130, publié in: ASA 55, p. 522; ATF 80 I 196.

¹⁶ Voir en particulier dans l'arrêt en question: ATF 139 II 78 consid. 2.4. Pour une théorie du pluralisme des méthodes employées par le Tribunal fédéral voir de manière générale: ATF 138 IV 65 consid. 4.3.1; 137 V 114 consid. 4.3.1; 135 II 416 consid. 2.2; 135 V 249 consid. 4.1; 134 I 184 consid. 5.1; 133 III 497 consid. 4.1.

¹⁷ Voir en particulier l'ATF 139 II 78 consid. 2.4.1: "Diese Bestimmung [Art. 51 Abs. 2 DBG] regelt vielmehr unter der Marginalie "Umfang der Steuerpflicht", wie die Steuerauscheidung zwischen mehreren Steuerdomizilen vorzunehmen ist. [...]". Ainsi, le message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, qui est cité par le Tribunal fédéral, souligne que: "Diese Bestimmung umschreibt den sachlichen Umfang der Steuerpflicht bei unbeschränkter und bei beschränkter Steuerpflicht. Dabei wird in Abs. 3 zur Abgrenzung der Steuerpflicht für geschäftliche Betriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zum Ausland auf die Grundsätze des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechtes verwiesen".

de l'assujettissement, à savoir la répartition fiscale, doit se faire¹⁸. De plus, le Tribunal fédéral rejette l'argument de la recourante selon lequel le titre « rattachement économique » précédant l'art. 51 al. 2 LIFD présuppose que cette disposition ne vise que les cas d'une entreprise étrangère ayant un établissement stable en Suisse, rattaché économiquement à la Suisse. Or, aucun élément mis à part ce titre ne permet de déceler une quelconque volonté du législateur d'adopter une définition différente des établissements stables en fonction du lieu où se trouve cet établissement stable. Divers indices permettent même de s'opposer à cette interprétation¹⁹. Par conséquent, le Tribunal fédéral conclut à une définition unique de la notion d'établissement stable, tant pour celui, sis en Suisse, d'une entreprise étrangère que celui d'une entreprise suisse sise à l'étranger. Il rejette ainsi la thèse de l'AFC de l'application des critères quantitatifs et qualitatifs de l'activité.

En l'espèce, il est établi qu'une installation fixe permanente existait dans les îles Caymans, dans la mesure où la recourante apporta la preuve de la location de locaux entre 2005 et 2006 et l'emploi de quatre employés à temps partiel. L'examen du second critère, celui de l'activité, repose sur l'interprétation à donner à la notion d'établissement stable.

2.2.2 Portée de l'interprétation de la notion d'établissement stable

La définition d'établissement stable établie, il reste encore à préciser et à déterminer le critère de l'activité. A cette fin, il s'agit d'interpréter la notion d'établissement stable pour déterminer si des exigences plus restrictives, notamment en terme d'activité, doivent être retenues pour les établissements stables à l'étranger. Le Tribunal fédéral poursuit ainsi son raisonnement en axant son raisonnement sur deux points. Premièrement, il s'agit de déterminer la portée de la notion d'établissement stable lorsque ces derniers sont sis à l'étranger. Deuxièmement, il faut examiner l'activité commerciale au regard de l'importance de cette activité pour l'ensemble du groupe.

Tout d'abord, le Tribunal fédéral conclut à une différence d'interprétation en fonction de la situation en cause, appliquant une interprétation restrictive pour les établissements stables sis à l'étranger et une interprétation extensive pour les établissements sis en Suisse. Ainsi, en cas de doute, les premiers doivent être assujettis en Suisse, augmentant de ce fait les cas d'imposition de ces établissements en Suisse. Le Tribunal fédéral justifie cette conclusion en se basant sur la finalité de la réglementation en matière de droit fiscal international. En effet, il fait reposer son interprétation sur le principe de "la fonction que le droit fiscal suisse réserve à la réglementation unilatérale" (cf. consid. 3.1.2). Selon le Tribunal fédéral, le but premier de cette réglementation pour le cas d'un établissement stable en

¹⁸ Voir en particulier l'ATF 139 II 78 consid. 2.4.1 et dans la traduction française: RDAF 2013 II, p. 450. L'extrait est le suivant: "Hinzu kommt, dass die Interpretation von Art. 52 Abs. 3 DBG durch die Beschwerdeführerin auch die Systematik der gesetzlichen Regelungen missachtet. Das Gesetz definiert zuerst die Begriffe der persönlichen und wirtschaftlichen Zugehörigkeit und danach den sich daraus ergebenden Umfang der Steuerpflicht. Erst als Drittes erfolgt sodann die Bestimmung, wie die Abgrenzung der Steuerpflicht für verschiedene Nebensteuerdomizile, d.h. die Vornahme der Steuerauscheidung, im Verhältnis zum Ausland erfolgen soll".

¹⁹ Voir en particulier le passage suivant: ATF 139 II 78 consid. 2.4.3. Le Tribunal fédéral mentionne notamment l'une des plus récentes évolutions législatives, à savoir la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) qui ne distingue pas entre les établissements stables en Suisse et à l'étranger. Voir notamment à ce sujet BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, §3, n. 12 s.

Suisse est de déterminer la partie imposable en Suisse du résultat d'exploitation de cet établissement. A l'inverse, pour un établissement stable à l'étranger d'une entreprise suisse, cette réglementation a pour but de déterminer quand et dans quelle mesure le résultat d'exploitation de cette entreprise est soutiré à une entreprise en Suisse²⁰. Le Tribunal fédéral souligne qu'il s'agit de finalités différenciées qu'il faut garder à l'esprit dans l'ensemble des cas de répartition, que la base légale soit une convention de double imposition ou une réglementation unilatérale. De cette finalité différenciée, le Tribunal fédéral tire une règle d'interprétation: les règles unilatérales qui ont pour but d'éviter la double imposition doivent être interprétées en faveur du pouvoir d'imposition de la Suisse. Il argumente notamment qu'une éventuelle convention fiscale serait à même de corriger toute extension outre mesure du pouvoir d'imposition de la Suisse. De plus, il ajoute que le but n'est pas seulement de réduire le risque de double imposition mais aussi d'éviter si possible une double non-imposition. Par conséquent, il s'agit de poser des exigences plus restrictives pour les établissements stables sis à l'étranger, ces derniers étant en cas de doute assujetti en Suisse.

Ensuite, en se basant sur cette interprétation restrictive, le Tribunal fédéral procède à l'examen de l'activité déployée par l'entreprise dans les Îles Caïmans. D'une part, il souligne que l'activité de la recourante se résumait à l'octroi de prêts pour les sociétés du groupe de cette dernière. De plus, la Cour mentionne que la recourante n'employait que quatre employés avec un taux d'occupation de 20% par personne. Ainsi, elle conclut que la simplicité de cette structure contraste avec les chiffres mentionnés au bilan, soit notamment une somme de bilan à hauteur de CHF 365'944'497.28 à la fin 2005 et de CHF 520'394'471.36 à la fin 2006. D'autre part, le Tribunal fédéral cherche à examiner la contribution réelle des installations caïmaniennes sur la création de valeur ajoutée. Il constate que les activités sur les Îles Caïmans manquent de substance et, de ce fait, ne satisfont pas au critère de l'exercice d'une activité commerciale d'une entreprise suisse d'une certaine importance. Du fait du manque de substance de l'établissement stable à l'étranger, il conclut à une imposition en Suisse et réfute l'argument de la recourante selon laquelle il s'agissait avant tout de comparer les activités exercées en Suisse et sur les Îles Caïmans, afin de mesurer leur importance relative.

Il s'agit du seul arrêt raison qui introduit cette nuance dans l'interprétation de la notion d'établissement stable en distinguant l'étendue de cette interprétation tout en reconnaissant qu'aucune différence n'existe dans la définition d'un établissement stable à l'étranger et en Suisse. De même, le Tribunal fédéral introduit un critère d'activité plus restrictif pour les établissements stables à l'étranger en mentionnant le critère de l'exercice d'une activité commerciale d'importance²¹.

²⁰ Voir en particulier l'ATF 139 II 78 consid. 2.4.1 dans la traduction française, in: RDAF 2013 II, p. 453.

²¹ Le Tribunal fédéral mentionne ainsi : « Zusammenfassend ist festzustellen, dass es vorliegend den Aktivitäten auf den Cayman Islands an der hinreichenden Substanz fehlt und sie damit das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit einer Schweizer Unternehmung in einer ausländischen Betriebsstätte nicht erfüllen. Damit hat die Beschwerdegegnerin insgesamt beweismässig nicht genügend darlegen können, dass ihre angebliche Betriebsstätte auf den Cayman Islands eine relevante Geschäftstätigkeit entfaltet". A noter ici en particulier la traduction difficile du terme "relevante Geschäftstätigkeit". En effet, le terme "relevant" pourrait prêter à confusion du fait de ses sens différents en allemand et en anglais. Si le mot anglais signifie seulement pertinent, le mot allemand signifie avant tout "appréciable", "significatif" ou encore "important". Le sens de "relevant"

2.2.3 Critères pour la notion de filiale

Quant à la notion de filiale, il y a lieu de la distinguer de celle d'établissement stable²². Dans un arrêt du 15 mai 2013²³, le Tribunal fédéral avait à se déterminer sur l'assujettissement en Suisse d'une société sise à Guernesey qui était détenue par une holding zougoise. Dans sa décision de taxation à l'encontre de la holding, l'administration fiscale zougoise avait retenu des éléments fiscaux se rapportant à la société sise à Guernesey. Fondé sur un rattachement personnel de cette société en Suisse, elle avait conclu à un assujettissement fiscal illimité. Cet arrêt est un arrêt parallèle à celui que le Tribunal fédéral avait pris une année auparavant sur les établissements stables, dans la mesure où il porte sur une constellation de faits similaire.

Le Tribunal fédéral confirme la décision du Tribunal cantonal et de l'administration fiscale du canton de Zoug et rejette le recours. Il s'appuie sur l'art. 50 LIFD assujettissant les personnes morales à l'impôt en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse. Selon le Tribunal fédéral, cette norme ne vise pas seulement les personnes morales de droit suisse mais également les personnes morales étrangères dont l'administration est située en Suisse. Rappelant sa jurisprudence antérieure²⁴, le Tribunal fédéral souligne que le lieu de l'administration effective se trouve à l'endroit où se situe le centre effectif et économique de l'existence de la personne morale, respectivement 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 de but statutaire²⁵. De plus, le Tribunal fédéral rappelle qu'il s'agit de distinguer entre "l'administration purement administrative" d'une part, et l'activité des organes de la société de l'autre, dans la mesure où cette dernière se borne à l'exercice du contrôle sur l'administration effective et la prise de certaines décisions

comme pertinent a une utilisation beaucoup plus restreinte en allemand. De plus, il nécessite une relation entre deux termes; en effet, il s'agit d'une pertinence par rapport à un autre élément. Or, cette relation manque en l'espèce. Il faut ainsi retenir la définition de "relevant" comme "important". Par exemple, les synonymes de "relevant" sont selon différents dictionnaires (Brockhaus ainsi que Duden) des mots tels que "wichtig", "erheblich", "belangsvoll".

²² Il y a bien lieu de distinguer la notion de filiale ("Tochtergesellschaft") et de succursale ("Zweigniederlassung"). Alors que la filiale est généralement une société dont la totalité ou une partie du capital appartient à une société mère (voir la définition extrêmement large de l'art. 663^e du Code des Obligations [CO; RS 220] puisqu'il définit la filiale comme une société soumise à la direction unique de la tête du groupe), la succursale a une définition plus restrictive. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, il s'agit d'un établissement commercial qui fait juridiquement partie d'une entreprise principale dont il dépend et pour laquelle il exerce durablement une activité similaire dans des locaux différents (voir en particulier l'ATF 103 II 199 consid. 3a; 108 II 122; 117 II 85 consid. 3 ainsi que l'arrêt du Tribunal fédéral du 27 janvier 2005 4C.373/2004). Contrairement à la filiale, elle n'a pas la personnalité morale. Dans la mesure où la succursale peut être subsumée dans la catégorie d'établissement stable, elle ne fera pas l'objet d'une analyse particulière dans le présent travail bien que la délimitation entre succursale et établissement stable peut poser de nombreuses difficultés. Cet élément n'a toutefois pas fait l'objet d'une jurisprudence récente du Tribunal fédéral. Ce dernier se focalise uniquement sur les filiales.

²³ Voir en particulier l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1086/2012 et 2C_1087/2012 du 16 mai 2013 et dont la traduction française a été publiée in: RDAF 2013 II, p. 500 ss.

²⁴ Voir en particulier l'ATF 54 I 301 consid. 2.

²⁵ Voir en particulier l'ATF 50 I 100 consid. 2.

de principe²⁶. Les séances du conseil d'administration, les assemblées générales ou le domicile des actionnaires ne sont pas des critères considérés par la jurisprudence du Tribunal fédéral.

En l'espèce, le Tribunal fédéral cherche à clarifier le lieu de l'administration effective de la recourante pour les périodes fiscales en cause. Le Tribunal fédéral s'appuie sur l'argumentation de l'instance précédente qu'elle valide. Premièrement, la recourante assume une activité purement administrative dans le seul intérêt de la holding. Deuxièmement, les décisions d'octroi de prêt par la société sise à Guernesey ont été prises par la direction du groupe et non par la recourante. Enfin, les conditions infrastructurelles minimales et le peu de personnel démontrent qu'aucune activité d'administration effective n'a été, selon le Tribunal fédéral, effectuée à l'étranger. La Cour souligne aussi le rapport de dépendance existant entre la société financière et la holding. De nombreux indices permettent ainsi de conclure que l'activité exercée à Guernesey était purement administrative, si bien que la part prépondérante de la direction de l'entreprise, à savoir l'accomplissement des actes servant à la réalisation du but statutaire, se déroulait non pas à Guernesey mais en Suisse.

2.3 Exemption inconditionnelle selon l'art. 52 LIFD

Sans le mentionner explicitement, l'arrêt du 5 octobre 2012 du Tribunal fédéral remet en question l'exemption inconditionnelle des établissements stables situés à l'étranger selon l'art. 52 al. 1 LIFD. En effet, le Tribunal fédéral se base sur la finalité de la réglementation en matière de droit fiscal international pour déterminer la portée de l'interprétation de la notion d'établissement stable et restreindre cette notion pour les établissements stables situés à l'étranger (cf. voir ci-dessus le point 2.2.3). Il s'agit d'éviter la double non imposition que l'exemption inconditionnelle ne parviendrait pas à éviter. Pour le Tribunal fédéral, il s'agit ainsi de suivre l'argumentation de l'AFC concluant que le fait de pouvoir créer des établissements stables dans des juridictions étrangères dans lesquelles ces derniers ne sont pas imposés et en même temps exemptés de tout impôt suisse n'est certainement pas une conséquence voulue par le législateur²⁷. Par conséquent, le Tribunal fédéral crée une exception à l'exemption inconditionnelle selon l'art. 52 LIFD.

2.4. Réserve de l'évasion fiscale

La réserve de l'évasion fiscale n'est pas traitée par le Tribunal fédéral en lien avec les cas mentionnés ci-dessus. Il s'agira de se demander pourquoi le Tribunal fédéral a renoncé dans sa jurisprudence récente à l'application du principe de la transparence et à la réserve de l'évasion fiscale. Ainsi, nous pourrions déterminer si ce refus se justifie ou non.

²⁶ Dans son arrêt 2C_1086/2012 et 2C_1087/2012 du 16 mai 2013 consid. 2, le Tribunal fédéral souligne: "Dabei grenzt es die Geschäftsleitung ab von der blossen administrativen Verwaltung einerseits und der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane andererseits, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt".

²⁷ Voir en particulier l'ATF 139 II 78 consid. 3.2.2 où le Tribunal fédéral souligne: "dass eine Ansiedlung von völlig nebensächlichen Funktionen in Niedrigsteuurländern eine vollumfängliche Steuerauscheidung zu Lasten der Schweiz und damit einhergehend eine weitgehende Freistellung von jeglicher Gewinnbesteuerung in der Schweiz bewirken würde, was kaum der Absicht des Gesetzgebers entsprochen haben dürfte".

Partie 3: Evolution et analyse critique de la jurisprudence récente

3.1 Introduction

L'évolution récente de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'imposition des établissements stables et des filiales nécessite une appréciation critique, tant du fait des controverses entourant ces récentes décisions que de leur influence sur l'interprétation du droit fiscal. En effet, l'ATF 139 II 78 porte sur la reconnaissance des établissements stables étrangers et traite de questions dogmatiques essentielles. Il porte notamment sur les critères permettant d'identifier les établissements stables et de procéder à leur imposition en nuanciant la règle de l'exemption inconditionnelle de l'art. 52 LIFD. Quant à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1086/2012 du 16 mai 2013, il soulève la question particulièrement sensible de l'assujettissement de filiales au sein d'un groupe de société et traite, dans le cadre de la notion de filiale, de la notion d'administration effective.

Il y a lieu avant tout de clarifier la notion d'établissement stable et de filiale ainsi que de préciser leur assujettissement en interprétant ces deux notions. Pour ce faire, il convient en premier lieu de traiter la question de l'interprétation du droit en conférant une attention particulière aux spécificités de cette dernière au regard du droit fiscal (cf. voir ci-dessous le point 3.2). Puis, il s'agira de revenir sur les critères fixés par le Tribunal fédéral pour qualifier une structure offshore d'établissement stable ou de filiale (cf. voir ci-dessous le point 3.3). Enfin, nous traiterons la question de la réserve de l'évasion fiscale en nous demandant notamment si elle est applicable en l'espèce (cf. voir ci-dessous le point 3.4). Chacun de ces points fera l'objet d'une analyse critique.

3.2 Question de l'interprétation des normes fiscales

3.2.1 Méthode d'interprétation en droit suisse

En droit suisse, le Tribunal fédéral recourt à quatre méthodes d'interprétation pour déterminer le sens d'un texte légal²⁸. D'après la jurisprudence constante²⁹, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. Si le texte n'est pas absolument clair, 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, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales. Le Tribunal ne privilégie aucune méthode d'interprétation mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme; en particulier, il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste³⁰. En principe, même si toutes les méthodes se valent, il convient de partir malgré tout de l'interprétation littérale. Si le résultat ainsi dégagé est absolument clair et sans équivoque, le Tribunal ne peut s'en écarter que pour des motifs pertinents, qui peuvent découler

²⁸ PONCE, L'évasion fiscale en droit interne – Etat des lieux de l'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine, p. 128.

²⁹ ATF 137 V 114 consid. 4.3.1; 135 II 416 consid. 2.2; 134 I 184 consid. 5.1 et les réf. citées.

³⁰ ATF 138 IV 65 consid. 4.3.1; 135 V 249 consid. 4.1; 134 V 1 consid. 7.2; 133 III 497 consid. 4.1.

des autres méthodes d'interprétation, et qui permettent de penser que ce résultat ne restitue pas la véritable portée de la norme ou n'est pas celui raisonnablement voulu par le législateur³¹.

3.2.2 Interprétation en droit fiscal

L'interprétation en droit fiscal se fonde sur les méthodes mentionnées ci-dessus. La question se pose toutefois de la conduite d'une telle interprétation lorsque la loi contient une lacune proprement ou improprement dite. Il est en principe admis que les principes généraux d'interprétation de l'art. 1 du Code civil suisse (CC; RS 210) sont applicables en matière d'interprétation de normes fiscales³². Ainsi, il s'agit de traiter le pouvoir du juge de combler une lacune. Il s'agit dans ce cadre de distinguer la lacune proprement dite de la lacune improprement dite, qui se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou lacune proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution³³. Quand il se trouve face à une lacune proprement dite, le juge peut/doit combler la loi en faveur comme en défaveur de l'administré³⁴. A l'inverse, le juge ne peut pas combler une lacune improprement dite en défaveur du contribuable sous les réserves mentionnées ci-dessus³⁵. D'un point de vue méthodique, le juge doit ainsi débiter par une interprétation permettant de déterminer s'il existe une lacune et, le cas échéant, quel type de lacune existe. Une fois cette interprétation conclue, il pourra procéder au comblement de cette lacune en évaluant les moyens appropriés.

³¹ ATF 138 III 359 consid. 6.1; 137 V 13 consid. 5.1 et les réf. citées.

³² PONCE, op. cit., p. 128. Il convient toutefois de relever que l'art. 1 CC ne peut pas être appliqué de manière directe car la base constitutionnelle pour cet article se trouve à l'art. 122 Cst. Il s'agit d'une norme de droit civil valable seulement pour le droit privé et non pour le droit public. De même, l'application analogique en droit administratif n'est pas possible; voir en particulier MEIER, *Verjährung und Verwirkung öffentlich-rechtlicher Forderungen*, p. 26 ss. et DÜRR, Art. 1 ZGB, in: *Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (Zürcher Kommentar)*, I. Band, Einleitung – Personenrecht, Einleitung, 1. Teilband, Art. 1-7 ZGB, n. 111 ss. ad. Vorb. Zu Art. 1-4 ainsi que HUTTER, *Die Gesetzeslücke im Verwaltungsrecht*, p. 45 ss. Toutefois, sans appliquer directement cet article, le juge doit appliquer la réflexion méthodique qui le soutient: MEIER, op. cit., p. 28; DÜRR, op. cit., n 113 ss. ad. Vorb. zu Art. 1-4 ZGB; HUTTER, op. cit., p. 50.

³³ Les arrêts du Tribunal fédéral 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 consid. 4.1 ; 2A.709/2005 du 28 août 2006 consid. 2.1 et 2A.105/2005 du 6 juillet 2005 consid. 3.5 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-258/2007 du 27 avril 2009 consid. 4.2.3.1; ATF 129 III 656 consid. 4.1; 128 I 34 consid. 3b; 125 III 425 consid. 3a; 124 V 271 consid. 2a et les arrêts cités

³⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 06.07.2005 consid. 3.8, publié in ATF 131 II 562.

³⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 06.07.2005 consid. 3.5, publié in ATF 131 II 562.

Le Tribunal fédéral rappelle régulièrement le droit relatif à l'interprétation et aux méthodes à utiliser lorsqu'une telle question se pose. Toutefois, la mise en œuvre de ces méthodes diffère fortement selon les arrêts et les cas à traiter. En effet, on peut remarquer que le Tribunal fédéral tend à accorder sa préférence à la méthode téléologique, afin de parvenir à une interprétation concise et pragmatique de la norme en question³⁶. Cette mise en œuvre des méthodes d'interprétation en droit fiscal est contestée par de nombreux auteurs qui soulignent que le Tribunal fédéral ne distingue pas clairement les éléments d'interprétation en différenciant les résultats auxquels il a abouti afin de motiver en connaissance de cause son interprétation³⁷. Enfin, le Tribunal fédéral tend à régulièrement mélanger les buts d'une disposition avec les buts d'une loi en son ensemble ou d'un système juridique particulier, tel le droit fiscal³⁸. Il mélange ainsi des éléments directs d'interprétation, soit le but de la disposition, avec des éléments indirects pouvant contribuer à préciser l'interprétation. Il s'agit de préciser la portée de l'interprétation en droit fiscal ainsi que ses limites quand il s'agit de procéder au comblement d'une lacune.

3.2.3 Analyse critique

Dans son arrêt du 5 octobre 2012 (le premier arrêt commenté ci-dessus)³⁹, le Tribunal fédéral conclut à une différence d'interprétation en fonction de la situation en cause, appliquant une interprétation restrictive pour les établissements stables sis à l'étranger et une interprétation extensive pour les établissements sis en Suisse. Ainsi, en cas de doute, les premiers doivent être assujettis en Suisse, augmentant de ce fait les cas d'imposition de ces établissements en Suisse (voir ci-dessus le point 2.2.2). Comme nous l'avons mentionné, le Tribunal fédéral justifie cette conclusion en se basant sur la finalité de la réglementation en matière de droit fiscal international. En effet, il fait reposer son interprétation sur le principe de "la fonction que le droit fiscal suisse réserve à la réglementation unilatérale". Ainsi, le Tribunal fédéral se fonde uniquement sur une interprétation téléologique de l'art. 52 al. 2 LIFD.

Il apparaît de manière claire que le Tribunal fédéral n'applique pas les principes évoqués ci-dessus. En effet, il ne distingue pas clairement les éléments d'interprétation et ne différencie pas les résultats auxquels il a abouti. Ce qui lui aurait permis de motiver son interprétation. De plus, de manière flagrante, il mélange les buts qu'il devrait accorder à une disposition, soit l'art. 52 al. 1 LIFD en l'occurrence, avec les buts d'une loi en son ensemble ou d'un système particulier comme le droit fiscal ou le droit fiscal international de la Suisse. La mise en œuvre par le Tribunal fédéral de cette technique de l'interprétation est lourde de conséquences, dans la mesure où il peine à déceler le sens que le législateur avait octroyé à cette disposition. En tronquant son interprétation, il n'établit pas l'existence d'une lacune improprement dite mais semble considérer sans justification aucune que l'exemption inconditionnelle selon l'art. 52 al. 1 LIFD est une lacune de la loi qu'il s'agit de combler. Il peine à déceler (ainsi que nous le démontrerons ci-dessous, voir le point 3.3.2.2) que le législateur avait consciemment accepté les éventuels

³⁶ PONCE, op. cit., p. 129. Voir notamment l'arrêt du Tribunal fédéral du 19.04.1985 consid. 4, in: Archives 55, p. 206: "In Frage kommt vorab die teleologische Methode, die nach dem Sinn und Zweck einer Rechtsnorm fragt". Voir aussi l'arrêt du Tribunal fédéral du 19.11.2008 consid. 2.3 et 2.4, publié in RF 2009, p. 110 et traduit in RDAF 2009 II 446.

³⁷ HÖHN, op. cit., p. 467; DESAX, op. cit., p. 35. LOCHER utilise également cette terminologie, voir LOCHER, Rechtsfindung, p. 82 s., PONCE, op. cit., p. 129

³⁸ HÖHN, p. 469; DESAX, p. 35.

³⁹ Nous nous focaliserons dans le cas présent seulement sur l'ATF 139 II 78 car il est le seul arrêt récent mettant en œuvre les techniques d'interprétation connues.

problèmes pouvant résulter de son choix. Il n'y avait dès lors pas lieu de corriger ce choix même si les conséquences en étaient insatisfaisantes. La technique mise en œuvre par le Tribunal fédéral conduit ainsi à une interprétation imparfaite de l'art. 52 al. 1 LIFD propre à remettre en question l'exemption inconditionnelle tout en laissant subsister de ce fait une incertitude juridique importante.

3.3 Notion d'établissements stables et de filiales

En premier lieu, nous définirons et développerons la notion d'établissement stable offshore, afin d'évaluer la définition et les critères proposés par le TF dans son arrêt du 5 octobre 2012 (cf. consid. 3.3.1 ci-dessous). En second lieu, nous nous demanderons dans quelle mesure la voie choisie par l'argumentation du Tribunal fédéral se justifiait. En effet, ce dernier refuse de reconnaître un établissement stable à l'étranger sans toutefois se poser la question d'une éventuelle répartition des bénéfices entre l'établissement stable en question et sa société mère (cf. consid. 3.3.2 ci-dessous). Enfin, nous distinguerons cette notion de celle de la filiale faisant l'objet de l'arrêt du Tribunal fédéral du 16 mai 2013 (cf. consid. 3.3.2 ci-dessous).

3.3.1 Notion d'établissement stable en droit suisse (51/52 LIFD)

Il importe tout d'abord de définir la notion d'établissement stable dans le droit fédéral⁴⁰. Puis, il s'agira de procéder à l'interprétation de cette notion.

3.3.1.1 Etablissement stable au sens de la LIFD

La doctrine renvoie généralement à la définition de l'établissement stable de l'art. 51 LIFD et à celle de l'art. 4 al. 2 LIFD⁴¹. Il s'agit en premier lieu de rappeler la portée de cette notion dans le cadre de l'art. 51 LIFD⁴². Un établissement stable est toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise ou d'une personne exerçant une profession libérale⁴³. Au centre de cette définition, repose le critère de l'exercice d'une activité en tout et en partie. Ce critère joue un rôle décisif, dans la mesure où il distingue la notion d'établissement stable au sens de l'art. 4 al. 2 LIFD ainsi que l'art. 51 LIFD d'autres définitions en droit intercantonal, international ou dans l'histoire du droit fiscal. En particulier, cette définition diffère de celle qui était contenue à l'art. 6 de l'arrêté fédéral du 9 décembre

⁴⁰ VOGELANG, op. cit., p. 4; LOCHER, Einführung internationales Steuerrecht, p. 95 ss.; OBERSON, op. cit., p. 90 ss. Toutefois, il importe de mentionner des avis différents au sein de la doctrine : à comparer avec SIMONEK, Wirkungen einer nachrangigen Ansässigkeit auf die Steuerpflicht in der Schweiz – Ein Lösungsversuch, in: Ackermann Jürg-Beat/Bommer Felix (éd.), Liber Amicorum für Dr. Martin Vonplon, Zurich 2009 (= Luzerner Beiträge zur Rechtswissenschaft (LBR), Band 40), p. 299.

⁴¹ PASCHOUD, n. 12 ad art. 51 ; DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse – Système, relations, comparaison et examen de la jurisprudence, §10 n. 357 ; LOCHER, Kommentar zum DBG, Vol. I, n. 9 et 11 ad art. 6 ; LOCHER, Kommentar zum DBG, Vol. II, n. 11 ad art. 52 ; ATHANAS/GIGLIO, n. 6 ad art. 52 et n. 5 ad art. 6 ; BRÜLISAUER, op. cit., p. 10-12 ; WIDMER, op. cit., p. 97 ; WIDMER, Vertreterbetriebstätte, p. 100.

⁴² Cette définition couvre en tout point celle de l'art. 4 al. 2 LIFD, PASCHOUD, op. cit., n. 26 ad art. 4.

⁴³ PASCHOUD, op. cit., n. 27 ad art. 4.

1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; RS 6 352)⁴⁴ qui faisait référence à une activité d'une entreprise qui s'exerce en partie notable, en qualité comme en quantité, dans l'établissement stable en question. En droit intercantonal, le Tribunal fédéral interprète par ailleurs cette notion de manière plus restreinte tout en mentionnant les critères d'exercice qualitatif et quantitatif de l'activité technique ou commerciale de l'entreprise⁴⁵. En effet, cette activité ne doit pas être importante qualitativement ou quantitativement de manière alternative mais doit remplir les deux conditions.

Ainsi, l'abandon des critères qualitatifs et quantitatifs dans les art. 4 al. 2 LIFD et 51 LIFD marque un glissement dans la définition de cette notion. En effet, la nouvelle définition selon la LIFD correspond peu ou prou à la définition en droit international contenue à l'art. 5 par. 1 du modèle de convention fiscale de l'OCDE (ci-après: MC OCDE). De fait, une certaine similarité littérale existe entre les deux notions. Toutefois, quelques différences subsistent et révèlent la nature hybride de cette notion dans la LIFD⁴⁶, une forme de synthèse entre divers textes juridiques dont notamment l'art. 5 par. 1 MC-OCDE.

En premier lieu, le texte de l'art. 4 al. 2 LIFD se fonde sur l'art. 5 par. 1 MC OCDE. En effet, les deux textes se fondent sur les mêmes critères⁴⁷. Tant aux termes de la LIFD que du commentaire OCDE, un établissement stable est une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou une partie de

⁴⁴ Acte abrogé le 1^{er} janvier 1995. Voir à ce sujet DE VRIES REILINGH, op. cit., §10, n. 377. Il importe de préciser que l'exigence de l'importance quantitative vise à éviter l'imposition d'une activité commerciale négligeable et un éventuel émiettement des souverainetés fiscales. Enfin, l'importance quantitative doit être appréciée de manière absolue et non de manière relative, en la comparant à l'ensemble de l'entreprise. Cela permettrait qu'une même structure puisse être qualifiée d'établissement stable dans une petite entreprise du fait de son importance relative à l'ensemble de l'entreprise et non dans une grande entreprise.

⁴⁵ DE VRIES REILIGNH, La double imposition intercantonale, p. 71 s.; PASCHOUD, op. cit., n. 27 ad art. 4. A noter que la définition fondée sur l'importance quantitative et qualitative est contestée. Même si ces critères peuvent permettre d'éviter un émiettement de la souveraineté fiscale, il n'est pas certain que cette définition parvienne à réaliser un certain équilibre entre les cantons, en permettant de favoriser une répartition entre eux. Voir à ce sujet DE VRIES REILIGNH, op. cit., § 10, n. 425.

⁴⁶ VOGELSANG, op. cit., p. 4.

⁴⁷ L'art. 4 al. 2 et 51 al. 2 LIFD définissent l'établissement stable de la manière suivante: "on entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'entreprise/Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eine Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird". Cette définition se rapproche en tout point de la définition de l'art. 5 al. 1 CM-OCDE: "for the purpose of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an entreprise is wholly or partly carried on". On retrouve ainsi les mêmes éléments constitutifs d'un établissement stable, soit l'installation fixe et l'exercice d'une activité en tout ou en partie dans une entreprise. Toutefois si la LIFD mentionne « installation fixe », le CM-OCDE utilise « installation fixe d'affaire ». De même, la LIFD utilise l'expression « dans laquelle » et le CM-OCDE « par l'intermédiaire de laquelle » pour introduire le critère de l'activité. Ces différences ne changent toutefois rien à l'appréciation ci-dessus.

son activité⁴⁸. Trois conditions doivent être remplies, afin de qualifier une telle installation d'établissement stable. Premièrement, une installation d'affaires est nécessaire. Il peut s'agir de locaux ou, même parfois de machines ou de l'outillage. Deuxièmement, cette installation doit être fixe. Deux critères permettent de juger de la fixité de cette dernière : en particulier, l'existence d'un lieu précis et d'un certain degré de permanence de l'installation d'affaires. Concrètement, cela signifie que les personnes qui dépendent de cette entreprise exercent leurs activités sur le site prévu, soit dans le cadre de cette installation fixe. Troisièmement, une entreprise doit exercer tout ou une partie de son activité par le biais de cet établissement stable.

Toutefois, il y a lieu, dans un second temps, de relever des différences importantes démontrant ainsi ce caractère hybride de la notion d'établissement stable en droit suisse. Il apparaît clairement que cette notion se fonde sur le droit international tout en s'en distinguant sur des éléments clés. Par exemple, l'art. 5 par. 4 CM-OCDE précise la définition d'établissement stable en ajoutant une liste négative de structures exclues de la définition⁴⁹. A ce titre, des activités de caractère préparatoire ou auxiliaire sont avant tout visées⁵⁰. Or l'art. 4 al. 2 LIFD ne contient aucune liste négative. La seule conclusion à tirer de cette absence de listes négatives ainsi que de l'abandon des critères qualitatifs et quantitatifs est une définition relativement large de l'établissement stable en droit suisse. Il apparaît ainsi tout à fait acceptable que le législateur a considéré comme tout type d'activité est suffisant pour la qualification en un établissement stable⁵¹.

Quant à l'importance relative ou absolue de l'entreprise, il y a lieu de relever que l'importance relative par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise n'est pas déterminante⁵². Il suffit que l'activité en cause soit en accord avec le but social de la société.

3.3.1.2 Analyse critique

Dans son arrêt récent du 5 octobre 2012, le Tribunal fédéral souligne qu'il s'agit en priorité de considérer toutes les activités qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire⁵³. Ainsi, il semble confirmer l'interprétation ci-dessus

⁴⁸ PASCHOUD, op. cit., n. 46 ad art. 4, ATHANAS/WIDMER, op. cit., n. 37 ad art. 51, HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, p. 146 s., AGNER/JUNG/STEINMANN, Commentaire LIFD, n. 5 ad art. 4, LOCHER, Kommentar DBG, n. 43 ad art. 4.

⁴⁹ Il y a lieu de plus de relever d'autres éléments que ne sont pas inclus dans la définition, en particulier les règles relatives aux agents permanents (art. 5 al. 5 et 6 CM-OCDE) ainsi que les règles relatives à la relation entre société mère et société fille (art. 5 al. 7 CM-OCDE).

⁵⁰ PASCHOUD, op. cit., n. 46 ad art. 4; OBERSON, op. cit., p. 90 ss.

⁵¹ ATHANAS, Aussensteuerrecht, p. 420; ATHANAS/GIGLIO, op. cit., n. 36 ad art. 51; DE VRIES REILINGH, op. cit., § 11 n. 42. A ce sujet il n'est d'ailleurs pas nécessaire qu'une activité ait un caractère productif. Une simple activité administrative pourrait suffire, pour autant que cette activité a une régularité suffisante. LOCHER, Kommentar zum DBG, Vol. I, n. 32 ad art. 4; DE VRIES REILINGH, op. cit., §10 n. 375.

⁵² DE VRIES REILINGH, op. cit., §10, n. 453.

⁵³ En particulier, une activité se définit de la manière suivante: "grundsätzlich sämtliche mit der Erfüllung des statutarischen Zweckes im weitesten Sinn in Zusammenhang stehende Aktivitäten subsumieren ungeachtet ihrer Bedeutung innerhalb der Gesamtunternehmung"; ATF 139 II 78 consid. 3.2.1.

concluant à ce que tout type d'activité est suffisant pour qualifier une structure offshore d'établissement stable pour autant que les autres conditions sont réunies. Par ailleurs, il n'exclut en aucun cas la possibilité de mener des activités de financement pour un groupe de société au sein d'un établissement stable situé à l'étranger⁵⁴. De même, il confirme avec raison (cf. point 3.3.1.1 ci-dessus) le fait que l'interprétation intercantonale et celle de l'ancien droit était plus restrictive que le nouveau. Par conséquent, il semble privilégier une interprétation plutôt large de la notion d'établissement stable. Toutefois, il apporte une nuance importante à son interprétation. En effet, à l'encontre de l'équivalence qu'il établit entre la notion d'établissement stable à l'art. 51 et 52 LIFD, il considère qu'il s'agissait en l'espèce d'examiner si une "partie importante du point de vue fiscal de l'activité s'est déroulée à l'établissement stable"⁵⁵, imposant de ce fait une interprétation plus restreinte de la notion d'établissement stable à l'étranger. Nous reviendrons sur cette question en détail ci-dessous lorsque nous aborderons la question de l'interprétation de cette notion. Reste à examiner dans ce cadre si toute forme d'activité suffit pour pouvoir qualifier une structure d'établissement stable, indépendamment de la qualité ou de la quantité.

En l'occurrence, le Tribunal fédéral s'appuie en premier lieu sur les conditions personnelles de la structure à l'étranger, afin de pouvoir déterminer s'il s'agit d'un établissement stable. Il s'appuie sur le nombre d'employés (quatre), le taux d'occupation (20%) ainsi que le salaire annuel (50'000 \$) qu'il compare avec la somme de bilan (près de CHF 520 millions en 2006) et les prêts octroyés (près de CHF 647 millions en 2006) ainsi que les intérêts pour constater qu'il manque une substance suffisante aux îles Caymans pour pouvoir accepter une activité d'affaire d'une certaine importance et qualifier la structure à l'étranger d'établissement stable⁵⁶. Le considérant 3.2.3 joue un rôle essentiel dans la mesure où il introduit clairement dans sa deuxième phrase le critère d'une activité d'une certaine importance qui devrait ainsi se baser sur une substance suffisante⁵⁷. Or, nous avons mentionné ci-dessus que ni l'art. al. 2, ni l'art. 51 al. 2 LIFD ne précise un degré

⁵⁴ ATF 139 II 78 consid. 3.2.1; VOGELSANG, op. cit., p. 5.

⁵⁵ ATF 139 II 78 consid. 3.2

⁵⁶ Le Tribunal fédéral mentionne notamment qu'il manque d'une « hinreichende Substanz » et que cela ne permet pas de qualifier l'activité en présence de « relevante Geschäftstätigkeit » ; ATF 139 II 78 consid. 3.2.3.

⁵⁷ Le Tribunal fédéral mentionne ainsi : « Zusammenfassend ist festzustellen, dass es vorliegend den Aktivitäten auf den Cayman Islands an der hinreichenden Substanz fehlt und sie damit das Kriterium der Ausübung einer Geschäftstätigkeit einer Schweizer Unternehmung in einer ausländischen Betriebsstätte nicht erfüllen. Damit hat die Beschwerdegegnerin insgesamt beweismässig nicht genügend darlegen können, dass ihre angebliche Betriebsstätte auf den Cayman Islands eine relevante Geschäftstätigkeit entfaltet. A noter que la traduction française de cet arrêt publiée au RDAF 2013 II p. 445 passe à côté de cette subtilité. En effet, ni la structure du Tribunal fédéral en deux mouvements (constatation d'une substance suffisante puis d'une activité d'une certaine importance), ni le terme de « relevante Geschäftstätigkeit » ne sont traduits. La traduction se borne à constater : « en conclusion, force est de constater que dans le cas présent, les activités sur les Îles Caïmans manquent de substance et qu'elles ne satisfont pas, pour l'établissement stable sis à l'étranger, au critère de l'exercice d'une activité commerciale d'une entreprise suisse » ; arrêt du TF 2C_708/2011, publié aux ATF 139 II 78, traduction française, in : RDAF 2013 II p. 456.

d'activité ou ne contient une restriction aux activités exercées. De plus, une partie de la doctrine va même plus loin en considérant avec raison que tout type d'activité est suffisant pour qualifier un établissement stable⁵⁸. En outre, le législateur suisse, qui se base sur le droit international⁵⁹, a explicitement renoncé à une liste négative qui aurait pu restreindre la notion d'activité et a, de ce fait, explicitement opté pour une définition large de la notion d'établissement stable et de celle d'activité. Enfin, cette nuance exigeant une activité d'une certaine importance aurait pour conséquence d'aller à l'encontre de l'interprétation usuelle de la Suisse de la notion d'établissement stable dans un contexte international. En effet, elle élargirait son application alors que la Suisse tend à la restreindre⁶⁰.

Concernant ce dernier point, il y a lieu de se demander quelle justification le Tribunal fédéral avance pour parvenir à cette conclusion qui s'oppose à une interprétation historique, littérale, systématique et téléologique de la LIFD. De plus, le Tribunal fédéral n'indique aucun critère permettant d'évaluer si l'installation fixe en question dispose d'une substance suffisante afin de déterminer qu'elle dispose d'une activité d'affaire d'une certaine importance. L'emploi d'indices tels que les conditions personnelles ne sauraient suffire comme critère. En effet, une activité de financement consistant en des tâches liées à la gestion de prêts octroyés par une société aux autres sociétés du groupe ne nécessite pas des conditions personnelles extrêmement larges⁶¹. A ce titre, et dans une direction similaire, les travaux récents de l'OCDE, permettrait de confirmer qu'une activité ne peut simplement être écartée du fait que celle-ci se limite à l'octroi de prêts au sein d'un groupe de société⁶². De même, il est largement admis que les conditions personnelles ne jouent pas un rôle essentiel en droit national et international pour la qualification d'un établissement stable⁶³. Enfin, il apparaît clairement que, selon cette décision, l'importance d'une

⁵⁸ ATHANAS, *Aussensteurrecht*, p. 420; ATHANAS/GIGLIO, *op. cit.*, n. 36 ad Art. 51; DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, § 11 n. 42.

⁵⁹ PASCHOUD, *op. cit.*, n. 46 ad art. 4, ATHANAS/WIDMER, *op. cit.*, n. 37 ad art. 51, HÖHN/MÄUSLI, *op. cit.*, p. 146 s., AGNER/JUNG/STEINMANN, *op. cit.*, n. 5 ad art. 4, LOCHER, *Kommentar*, n. 43 ad art. 4.

⁶⁰ Divers indices permettent de constater que la Suisse interprète la notion d'établissement stable de manière étroite : voir en particulier VOGELSANG, *op. cit.*, p. 8 ; LUDWIG, p. 6, ROSENBERGER/VITALI/ZEHR, p. 24. De même, voir l'ATF 102 Ib 264 consid. 3b. Ce dernier arrêt du Tribunal fédéral est particulièrement intéressant. En effet, le Tribunal fédéral que l'imposition d'entreprise étrangère en Suisse doit être l'exception. Il souligne notamment que : « L'imposition en Suisse d'une entreprise espagnole étant l'exception, il convient de donner un sens plutôt restrictif à la notion conventionnelle d'établissement stable; dans ses observations, l'Administration fédérale des contributions remarque que cela correspond d'ailleurs à la politique libérale suivie par les négociateurs suisses de conventions sur la double imposition internationale, dans le but de protéger les intérêts des entreprises suisses et d'éviter aussi un émiettement inopportun de la souveraineté fiscal. »; ATF 102 Ib 264, 267 consid. 3b.

⁶¹ HUBER/BARTZ/MAEDER, *Blickpunkt International*, StR 2013, p. 708; STEFAN OESTERHELT, *Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2013)*, SZW 2014, p. 86.

⁶² OECD, *Rapports de 2002 relatifs au Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, *Questions de fiscalité internationale*, No 8 et voir le *Commentaire OCDE de l'art. 11 n. 25* nuançant toutefois en ajoutant qu'une activité doit tout de même rester « réelle ».

⁶³ A titre d'exemple, nous pouvons mentionner l'arrêt suivant: dans un arrêt du 19 octobre 2010, le Tribunal administratif du canton de Berne a notamment reconnu dans un cas intercommunal que la

activité ne doit pas être évaluée de manière relative aux activités menées par le siège en Suisse⁶⁴ mais de manière absolue. Cette conception se distingue à la fois du droit international contenu dans les accords ainsi que de l'ancien droit selon l'AIFD⁶⁵.

Par ailleurs, le Tribunal fédéral se base uniquement sur l'avis de DE VRIES REILINGH pour établir cette différence en durcissant les critères pour la qualification d'un établissement stable à l'étranger. Or ce dernier ne parvient pas à cette conclusion. Il souligne simplement que l'intérêt public à élargir le substrat fiscal imposable en Suisse va à l'encontre d'une interprétation commune des notions *outbound* et *inbound* de l'établissement stable⁶⁶. Il ne parvient toutefois pas à la même conclusion que le Tribunal fédéral.

Par conséquent, l'argumentation du Tribunal fédéral apparaît spécieuse et crée une insécurité juridique. En faisant pivoter son raisonnement sur le critère d'une activité d'une certaine importance, il remet en question sa jurisprudence précédente sans toutefois pouvoir se fonder sur une interprétation de la loi qui le justifierait. La conséquence apparaît évidente: le Tribunal fédéral élargit ainsi la notion d'établissement stable à l'étranger en renforçant les critères permettant de tomber dans le cadre de cette notion. Notre analyse a essentiellement jusqu'à alors porté sur la notion d'activité que le Tribunal fédéral élargit. Il reste à comprendre pourquoi ce dernier procède à un tel élargissement en argumentant que la notion d'établissement stable à l'étranger doit s'interpréter de manière plus restreinte.

3.3.2 Interprétation de la notion d'établissement stable (51/52 LIFD)

Après avoir établi l'identité de la notion d'établissement stable en Suisse et à l'étranger, le Tribunal fédéral opère une distinction importante en soulignant que, malgré leur identité en tout point, ces deux notions doivent être interprétées soit de manière extensive pour les établissements stables en Suisse, soit de manière restreinte pour ceux à l'étranger. Cette interprétation reste difficile à comprendre du fait que le Tribunal fédéral constate de prime abord que la notion d'établissement stable doit être considérée de manière unifiée⁶⁷. En effet, même s'il établit une identité entre les notions d'établissement stable à l'étranger et en Suisse, il pose toutefois des conditions plus restrictives pour l'admission d'un établissement stable à l'étranger. Le Tribunal fédéral s'appuie à la fois sur une analyse du système fiscal ainsi qu'une interprétation téléologique pour justifier son interprétation. Nous traiterons en premier lieu la question du système fiscal en nous focalisant sur le lien

qualité d'établissement stable peut être attribuée à un automate à marchandises. Le Tribunal fédéral avance dans la même direction dans son arrêt 2C_235/2009 du 30 octobre 2009 ; voir VOGELSANG, op. cit., p. 8 ; LOCHER, Kommentar, n. 41 ad art. 4. Pour le droit international, voir le Commentaire OCDE de l'art. 5 ch. 42.6.

⁶⁴ Le Tribunal fédéral souligne en effet : « Damit von der Beschwerdegegnerin angestellten Vergleich der Tätigkeiten in der Schweiz und auf den Cayman Islands keine entscheidende Bedeutung zu. »; ATF 139 II 78 consid. 3.2.3.

⁶⁵ VOGELSANG, op. cit., p. 9.

⁶⁶ DE VRIES REILINGH, op. cit., § 10 p. 120.

⁶⁷ Il serait ainsi: "dass grundsätzlich von einem einheitlichen Begriff der Betriebsstätte auszugehen [sei]"; ATF 139 II 78 consid. 3.2. Dans divers considérants, le Tribunal fédéral souligne d'ailleurs à diverses reprises l'identité de la notion d'établissement stable à l'étranger et en Suisse. Il établit ainsi clairement que les notions de l'art. 51 et 52 LIFD sont les mêmes.

entre les art. 51 et 52 LIFD avant de poursuivre par une analyse critique de l'interprétation téléologique menée par le Tribunal fédéral.

3.3.2.1 Analyse critique: L'argument du système fiscal

Tout d'abord, le Tribunal fédéral opère une distinction fondamentale entre les cas *outbound/inbound*. En effet, dans les cas *inbound*, l'interprétation de la notion d'établissement stable aiderait à déterminer les bénéficiaires de l'entreprise imposables en Suisse tandis que, dans les cas *outbound*, elle aiderait à déterminer quelle part du substrat fiscal n'est pas imposable en Suisse. En d'autres termes, il s'agirait soit d'identifier les bénéficiaires imposables en Suisse ou ceux qui échappent à son imposition. Dans ce cas, les CDIs en vigueur joueraient un rôle de correctif des règles unilatérales, dans la mesure où une CDI permettrait de corriger une éventuelle extension du pouvoir d'imposition de la Suisse. Cette différence fondamentale et cette cautèle offerte par les CDIs justifierait, selon le TF, un traitement plus restrictif des établissements stables offshore. Cette interprétation pose divers problèmes et crée une inconsistance dans l'interprétation des art. 51 et 52 LIFD.

Tout d'abord, l'interprétation de l'art. 4 al. 2 LIFD en lien avec les art. 51 et 52 LIFD est particulièrement importante, dans la mesure où, en faisant référence aux établissements stables en Suisse, la doctrine majoritaire souligne l'équivalence de la définition entre un établissement à l'étranger et celui d'une entreprise sise en Suisse⁶⁸. Par ailleurs, le Tribunal fédéral reconnaît lui-même cette identité, ainsi que nous l'avons mentionné. Le Tribunal fédéral opère toutefois un glissement en considérant que la notion d'établissement stable ne doit pas être interprétée d'une manière similaire à l'art. 51 et à l'art. 52 LIFD. Or, il y a lieu de relever que l'art. 52 LIFD définit l'étendue de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales. Cet article, en particulier l'alinéa 3, a simplement pour but de fixer l'étendue de l'assujettissement et non pas l'assujettissement lui-même. En ce sens, la notion d'établissement stable intervient pour être précisément exclue du champ d'application de l'assujettissement (art. 52 al. 1 LIFD) avant d'être à nouveau employée pour fixer l'étendue de l'assujettissement (art. 52 al. 3 LIFD). De plus, les travaux préparatoires à la loi ainsi que les documents historiques existants ne révèlent aucune définition spécifique pour l'établissement stable selon le rattachement économique⁶⁹. En outre, d'un point de vue systématique, la seule autre définition de l'établissement stable, en droit intercantonal, ne peut être convoquée en l'espèce, dans la mesure où cette définition était identique à celle de l'art. 6 AIFD qui a été précisément abrogée et dont la conception a été abandonnée par l'entrée en vigueur de la LIFD⁷⁰. Ainsi, rien n'indique que le législateur avait souhaité parvenir à une interprétation plus restrictive des établissements stables offshore. Au contraire, il a justement prévu une méthode de répartition (cf. art. 52 al. 3 LIFD) pour traiter de ce problème spécifique. De ce fait, il apparaît que le Tribunal fédéral confond la question de l'existence d'un établissement stable avec l'étendue des bénéficiaires qui doivent lui être attribués⁷¹. En effet, il ne sépare pas clairement l'analyse de la qualification d'une activité permettant d'établir un établissement stable de celle

⁶⁸ PASCHOUD, n. 12 ad art. 51 ; DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse – Système, relations, comparaison et examen de la jurisprudence, §10 n. 357 ; LOCHER, Kommentar zum DBG, Vol. I, n. 9 et 11 ad art. 6 ; LOCHER, Kommentar zum DBG, Vol. II, n. 11 ad art. 52 ; ATHANAS/GIGLIO, n. 6 ad art. 52 et n. 5 ad art. 6 ; BRÜLISAUER, op. cit., p. 10-12 ; WIDMER, op. cit., p. 97 ; WIDMER, Vertreterbetriebsstätte, p. 100.

⁶⁹ FF 1983 I 165.

⁷⁰ Voir ci-dessus et DANON, Le principe de territorialité, p. 5.

⁷¹ DANON, Le principe de territorialité, p. 5.

consistant à définir l'importance de cette activité pour parvenir à la répartition des bénéfiques. Enfin, si l'on part du principe d'une définition large de l'établissement stable selon l'art. 51 LIFD et que l'on prend en compte les points ci-dessus, il y a lieu de relever le danger suivant auquel le Tribunal fédéral a manifestement cherché à échapper: soit l'effet "boomerang"⁷². LOCHER relève à ce titre qu'une interprétation large de cette notion au sens de l'art. 51 LIFD aurait nécessairement pour corollaire une exemption large selon l'art. 52 al. 1 LIFD⁷³. Par ailleurs, l'interprétation de la norme de l'établissement stable de l'art. 52 al. 1 LIFD confirme le fait que la notion de l'art. 51 LIFD doit être utilisée bien que l'une définisse le rattachement économique et l'autre le rattachement personnel. En d'autres termes, l'art. 52 LIFD n'indique ni de manière littérale, ni du fait de sa place dans le système législatif, ni de part son but que le législateur avait souhaité parvenir à une interprétation plus restrictive de l'établissement stable.

Par conséquent, l'analyse du Tribunal fédéral apparaît à la fois contradictoire et inconséquente par rapport à la loi. Malgré l'intérêt de la Suisse à imposer des établissements stables à l'étranger, il y a lieu de relever que le législateur avait prévu une méthode de répartition permettant de traiter de ce problème spécifique. En substituant à cette méthode une nouvelle notion d'établissement stable, le Tribunal fédéral confond deux questions bien différentes: soit à la fois l'existence d'une structure assujettie et l'étendue des bénéfiques qui peuvent lui être attribuées. Il contrevient ainsi à la lettre et à l'esprit de la loi. Il reste à examiner l'interprétation téléologique avancée par le Tribunal fédéral pour justifier cette nouvelle interprétation restrictive des établissements stables offshores.

3.3.2.2 Analyse critique: L'argument de l'interprétation téléologique

Avant de procéder à l'analyse critique de l'interprétation téléologique conduite par le Tribunal fédéral, il y a lieu de procéder avant toute chose à l'interprétation de l'art. 52 al. 1 LIFD. Nous renvoyons vers les méthodes d'interprétation ainsi que le principe du pluralisme de l'interprétation mentionné plus haut (voir ci-dessus le point 3.2.1)⁷⁴.

⁷² LOCHER souligne les risques d'une interprétation large de la notion d'établissement stable dans la mesure où une telle interprétation en situation d'assujettissement limité pourrait avoir un effet pernicieux en situation d'assujettissement illimité, dans la mesure où il serait possible d'exempter de manière extrêmement large. Tout en soulignant ce risque, il conclut au fait que la même interprétation doit être maintenue dans les deux cas ; LOCHER, Kommentar, art. 52 LIFD, n. 11.

⁷³ LOCHER et DE VRIES REILINGH s'expriment en faveur d'une interprétation extensive de la notion d'établissement stable dans les cas *inbound*. Ils mentionnent à ce titre le fait que les CDIs ont dans une grande majorité un effet avant tout négatif. Ils mentionnent toutefois la nécessité de parvenir à un équilibre si l'on considère en particulier que les notions d'établissement stable sont dans tous les cas équivalentes, ce qui conduirait que l'interprétation d'une notion dans un cas précis aurait immédiatement l'effet inverse sur la notion dans l'autre cas. En d'autres termes, une interprétation extensive des établissements stables en Suisse aurait pour effet d'exclure beaucoup plus d'établissements stables à l'étranger d'une imposition en Suisse. Voir en particulier: LOCHER, Kommentar, n. 24 ad art. 4; DE VRIES REILINGH, op. cit., §10 p. 154 s.; ATHANAS, Betriebsstätte, p. 207 ;VOGELSANG, op. cit., p. 6.

⁷⁴ Voir plus en détail: ATF 137 V 114 consid. 4.3.1; 135 II 416 consid. 2.2; 134 I 184 consid. 5.1 et les réf. citées; ATF 138 IV 65 consid. 4.3.1; 135 V 249 consid. 4.1; 134 V 1 consid. 7.2; 133 III 497 consid. 4.1; 138 III 359 consid. 6.1; 137 V 13 consid. 5.1 et les réf. citées.

En particulier, si l'interprétation littérale de l'art. 52 al. 1 LIFD est claire dans la mesure où elle exempte les établissements stables, il y a lieu de s'attarder plus longuement sur les autres méthodes d'interprétation. La méthode historique établit qu'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 assujéti à l'impôt à l'étranger. En effet, un projet antérieur exigeait la preuve de l'imposition. Or la Commission de coordination y a renoncé car elle a estimé que cela allait trop loin; elle a ainsi tenu compte des objections émises lors de la procédure en consultation⁷⁵. De plus, il s'agissait en priorité pour le législateur d'éviter la double imposition virtuelle⁷⁶, expliquant en cela l'exonération sans exception des établissements stables situés à l'étranger. Enfin, l'interprétation systématique révèle une claire séparation entre l'identification d'un établissement stable et la répartition des bénéfices issus d'un établissement stable à l'étranger. En effet, du fait de l'exemption inconditionnelle, il n'est pas pertinent de savoir si les bénéfices de l'établissement stable à l'étranger sont effectivement imposés dans l'Etat de la source. Une absence d'imposition ne peut par ailleurs pas être utilisée dans l'interprétation de l'art. 52 al. 1 LIFD, dans la mesure où il s'agit bien de deux questions différentes.

En l'occurrence, il y a lieu de relever que l'interprétation téléologique du Tribunal fédéral s'appuie essentiellement sur le fait que la réglementation unilatérale serait aussi d'éviter la double imposition, dans la mesure où seules quelques constellations de conventions de double imposition permettraient d'éviter une double imposition⁷⁷. Or, rien ne permet d'accréditer cette interprétation du Tribunal fédéral. Une première considération d'ordre juridique conduit au rejet de l'interprétation du Tribunal fédéral, dans la mesure où ce dernier ne fait qu'extrapoler une conclusion à partir d'une absence d'analyse, sans s'appuyer sur une interprétation complète du texte légal. En effet, la loi déroge au principe d'un assujettissement intégral pour éviter les doubles impositions⁷⁸. Reste à savoir si le but de cet article est d'éviter la double non-imposition, ce que l'interprétation historique, littérale et systématique ci-dessus avait permis de nier. Enfin, divers indices permettent de penser que l'interprétation téléologique mise en oeuvre par le Tribunal fédéral s'oppose aux vues du législateur.

⁷⁵ FF 1983 I 165.

⁷⁶ Voir en particulier le message suivant du Conseil fédéral: Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, FF 1983 III 157 et 187 (ci-après: Botschaft Steuerharmonisierung). A ce titre, il convient de mentionner qu'une exonération partielle avait été envisagée dans une première version de la LIFD avant d'être abandonnée au profit de cette exonération complète. Elle a été abandonnée suite à la procédure de consultation. Il s'agit de rappeler une nouvelle fois que législateur ayant envisagé de possibles restrictions à l'exonération s'est finalement décidé pour la solution inverse.

⁷⁷ Dans l'ATF 139 II 78 consid. 3.2.3, le Tribunal fédéral mentionne ainsi que: "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, wird doch letzteres durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, denen keineswegs allgemein der Gedanke zugrunde liegt, doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, höchstens in bestimmten Konstellationen ausgeschlossen".

⁷⁸ PASCHOUD, op. cit., n. 3 ad art. 52.

En premier lieu, les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD s'appuient tous les deux sur le choix de la méthode de l'exonération et non celle de l'imputation⁷⁹. La méthode de l'imputation tient compte en priorité de l'impôt étranger dans le pays source en imputant partiellement ou totalement ce dernier sur l'impôt prélevé sur l'ensemble des revenus de l'assujetti. Cette méthode conduit à la neutralité de l'exportation du capital contrairement à la méthode de l'exonération qui conduit à une importation neutre des capitaux. En effet, dans ce premier cas, l'ensemble des assujettis du pays de résidence seraient imposés aux mêmes conditions mises à part quelques exceptions liées à la charge fiscale. L'application de ce principe relève de manière claire que les bénéficiaires d'un établissement stable sont imposables seulement dans l'Etat de la source et non dans l'Etat de résidence de la holding de cet établissement stable.

En second lieu, cette interprétation peut même aller plus loin, en considérant non pas seulement la simple disposition en cause mais le but général de la politique fiscale internationale de la Suisse. Même si l'on acceptait le fait que le Tribunal fédéral tend régulièrement à mélanger les buts d'une disposition spécifique avec les buts d'une loi en son ensemble ou d'une partie du système juridique, tel le droit fiscal, son interprétation téléologique ne se justifierait pas. En effet, le Tribunal fédéral s'appuie sur l'argument de la double non imposition sans procéder à une analyse systématique des buts de la politique fiscale internationale suisse auxquels il fait pourtant appel de manière indirecte dans son raisonnement téléologique⁸⁰. Il fait reposer son interprétation sur le principe vague de "la fonction que le droit fiscal suisse réserve à la réglementation unilatérale"⁸¹. Toutefois, il aurait du avant tout s'appuyer sur le principe qui pose les bases de l'ensemble de la politique internationale de la Suisse, soit le principe de la territorialité fondé sur la théorie du *capital import neutrality*⁸². L'art. 52 al. 2 LIFD est une manière de mettre en œuvre la conception suisse du droit fiscal international fondé sur le principe de la territorialité⁸³. Il établit ainsi clairement que les bénéficiaires d'un établissement stable relève seulement de l'Etat de la source et non de l'Etat de résidence de la société mère de cet établissement stable. Par ailleurs, cette interprétation ne vas pas sans problème dans la mesure où elle mélange des éléments directs d'interprétation, soit le but de la disposition tel que par exemple la signification et le but de la méthode de l'exonération, avec des éléments indirects qui sont des indices permettant de préciser et de renforcer l'interprétation, soit en particulier les conséquences du principe de la territorialité et de la neutralité d'importation du capital. Le Tribunal fédéral succombe à cette confusion tout en s'appuyant sur une conception tendant vers l'imposition mondiale des bénéficiaires d'un établissement stable alors que le législateur suisse avait clairement choisi le principe inverse. Il est incompréhensible et regrettable que le Tribunal fédéral n'ait pas opéré une véritable interprétation de la norme en question⁸⁴.

⁷⁹ VOGELSANG, op. cit., p. 6.

⁸⁰ ATF 139 II 78 consid. 3.2.3.

⁸¹ ATF 139 II 78 consid. 3.2.3.

⁸² Voir ci-dessus et DANON, Le principe de territorialité, p. 4.

⁸³ DANON, Le principe de territorialité, p. 4

⁸⁴ De surcroît, il y a lieu de se demander si c'est bien au Tribunal fédéral de suppléer à une telle lacune. D'autre part, il y a lieu de relever qu'éviter la double non imposition n'est pas nécessairement un but général des CDI (voir en particulier, à titre d'exemple, quelques confirmations parmi l'abondante doctrine allemande, SCHÖNFELD/DITZ, DBA, p. 12 ss; JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, p. 34 ss.; HAHN, Doppelte Nichtbesteuerung,

Par conséquent, dans ce type de cas, il apparaît très clairement qu'une double non imposition serait exclue⁸⁵. En effet, aussi longtemps qu'un établissement stable est identifié, la méthode soumettrait l'ensemble des assujettis du pays de résidence à une neutralité de l'imposition. Seule l'étendue de la notion d'établissement stable permettrait de décider ou non d'une imposition. Or le législateur a choisi la méthode de l'exonération au sein de laquelle l'évitement de la double non imposition n'est pas garanti. Dans ce cas, l'exportation de capital ne serait plus soumise au principe de neutralité et serait imposé en fonction du pays de la source. Il apparaît ainsi clairement que le législateur a au moins accepté dans ce cas la survenance possible d'un cas de double non imposition⁸⁶. A l'inverse, même si ce point ne se vérifiait pas, on ne saurait tirer de la seule interprétation téléologique le sens d'un texte. En effet, les interprétations littérale, historique et systématique sont des indices valables permettant de conclure que la disposition en cause n'avait jamais visé l'évitement de la double non imposition⁸⁷. Force est donc de constater que le législateur n'avait en aucun cas envisagé d'adopter une solution visant à réduire la double non imposition, au contraire il visait une solution lui permettant d'éviter de manière unilatérale la double imposition.

Par conséquent, les deux arguments avancés par le Tribunal fédéral ne parviennent à justifier le traitement différencié entre un établissement stable en Suisse et un autre à l'étranger. Par ailleurs, il convient de rappeler que le Tribunal fédéral lui-même tend à désavouer lui-même au nom de la sécurité du droit une interprétation différenciée de notions identiques au sein d'un même texte juridique⁸⁸.

3.3.3 Notion de filiale en droit suisse

La notion de filiale et les critères établis pour la reconnaître représente une voie parallèle à celle conduisant à identifier un établissement stable. Contrairement à l'analyse précédente portant sur les établissements stables, il ne s'agit ici pas d'une double analyse, portant à la fois sur l'assujettissement et son étendue, mais plutôt pour l'examen des critères permettant de déterminer quels bénéficiaires sont assujettis au lieu de la filiale.

IFA-Länderbericht Deutschland, CDFI 89 a, 2004, p. 326.). En effet, il s'agit de se demander quelles sont les causes d'une telle situation, à savoir soit l'application de l'accord dont résulte une situation de double non imposition ou la législation interne des Etats en question qui excluent doublement l'imposition en l'espèce. Dans ce second cas, une correction de l'imposition n'est pas à suggérer dans la mesure où les Etats ont renoncé de prime abord à imposer l'état de fait en question et ont, de ce fait, renoncé à toutes exigences d'imposition à posteriori. En revanche, dans le cas de l'application de l'accord, la question de la correction se pose à nouveau (cf. OBERSON, op. cit., p. 3 n. 8; LOCHER, Internationale Steuerrecht, p. 52) si aucun des correctifs mentionnés n'existe. Voir en général DANON/SALOMÉ, l'élimination de la double non-imposition en tant qu'objet et but des CDI, in Cahiers de droit fiscal international, 2004, vol. 89a, p. 678.

⁸⁵ DANON, La refonte, p. 11 ; VOGELSANG, op. cit., p. 6-7.

⁸⁶ VOGELSANG, op. cit., p. 6;

⁸⁷ Par ailleurs, la doctrine confirme généralement cette interprétation : Danon, La refonte, p. 4; DE VRIES REILING, op. cit., p. 111 (255); ATHANAS, op. cit., p. 431 s. ; SIMONEK/VON AH, Entwicklungen 2012, p. 179.

⁸⁸ D'ailleurs voir à ce sujet la propre opinion du Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_235/2009 du 30 octobre 2009 consid. 4.4.

3.3.3.1 Critères pour la notion de filiale

Il reste à examiner la notion de filiale en la séparant bien de celle d'établissement stable. En particulier, il y a lieu de relever qu'une filiale n'est pas une succursale⁸⁹ et n'est pas de ce fait, comme les établissements stables, soumise à l'exception inconditionnelle de l'art. 52 al. 1 LIFD. Une filiale dépend de l'art. 51/52 LIFD qui règle l'étendue de l'assujettissement des personnes morales. Dans ce cadre, l'assujettissement d'une filiale à l'étranger repose sur les règles générales de la LIFD relatives à l'assujettissement personnel et économique. Dans la mesure où une filiale à l'étranger n'a pas son siège en Suisse, il y a lieu de se demander si son administration effective s'y trouve. Ce critère permet ainsi de déterminer soit le rattachement personnel, soit le rattachement économique de la société en question.

L'arrêt du 15 mai 2013 portait sur la structuration d'une entreprise multinationale qui permettait au moyen de la filiale, située à Guernesey, de débiter des intérêts à la holding Y et de qualifier ces intérêts-débiteurs de produits d'intérêt qui étaient exonérés à Guernesey. Puis cette filiale devait redistribuer ces plus-values en Suisse en faisant valoir le régime de la réduction pour participation. Il s'agissait pour la holding d'appliquer la réduction pour participations et de bénéficier ainsi d'une exonération indirecte des rendements de participation. L'instance précédente s'était fondée sur un rattachement personnel de cette filiale et a conclu ainsi à un assujettissement fiscal illimité de cette dernière. Il s'agit en l'occurrence de préciser la notion d'administration effective permettant de parvenir à cette conclusion. Le Tribunal fédéral a confirmé cette interprétation de l'instance précédente en concluant au rattachement personnel de cette filiale en Suisse.

Il argumente que ni la direction où se prennent les décisions stratégiques, ni les tâches administratives les plus simples, ni le lieu des séances du conseil d'administration ne sont pertinents pour juger de l'administration effective d'une filiale à l'étranger. Afin de déterminer cela, la conduite des affaires et des actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire est le critère décisif. Ces actes doivent être accomplis à l'étranger par la filiale d'une société suisse.

3.3.3.2 Analyse critique

L'ensemble des points soulevés ci-dessus nécessite une analyse critique tant le Tribunal fédéral finit par étendre la notion d'administration effective en l'appliquant de manière indistincte.

En effet, la décision du Tribunal fédéral ne va pas sans poser de problèmes. Certes, la holding Y disposait d'une substance extrêmement limitée à Guernesey. Cette première considération factuelle et d'ordre économique a conduit le Tribunal fédéral au rejet de la structure bâtie par la holding Y. Toutefois, il importe de nuancer l'argumentation du Tribunal fédéral. En effet, si ce dernier se base sur les conditions personnelles légères (cf. arrêt du TF 2C_1086/2012 du 16 mai 2013 consid. 2.4 mentionnant à ce propos "seulement deux employés, engagés à temps partiel et faiblement rémunérés, union personnelle de trois personnes en tant que directeurs de la recourante responsable de la société Y Holding SA"⁹⁰), il serait possible

⁸⁹ Voir en particulier ATF 103 II 199 consid. 3a; 108 II 122; 117 II 85 consid. 3 ainsi que l'arrêt du Tribunal fédéral du 27 janvier 2005 4C.373/2004

⁹⁰ Arrêt du TF 2C_1086/2012 du 16 mai 2013 consid. 2.4. Le Tribunal fédéral souligne notamment: "Auch die infrastrukturellen (tiefer Mietzins der Geschäftsräumlichkeiten, geringe Telefonkosten) und personellen Verhältnisse (bloss zwei Teilzeitmitarbeiter mit tiefer Entlohnung, Personalunion von drei

d'avancer que des tâches liées à la gestion de prêts octroyés au sein d'un groupe de société ne nécessite pas des conditions personnelles plus larges⁹¹. De même, le Tribunal fédéral argumente dans ce même considérant en soulignant que la filiale n'assumait que de simples activités administratives alors que l'ensemble des décisions stratégiques, en particulier l'octroi de prêt, étaient prises au sein de la holding à Zoug⁹². Il s'agit de se demander pourquoi le Tribunal fédéral a ignoré en l'espèce le mode de fonctionnement d'un groupe de société au sein duquel une part importante des décisions stratégiques n'est pas prise de manière autonome dans les diverses sociétés du groupe mais bien dans la holding de tête mieux à même de disposer d'une vue d'ensemble des activités du groupe⁹³. L'activité de financement d'un tel groupe, même sans la constitution d'un cash-pooling, est généralement une activité menée au sommet d'un groupe. Enfin, le Tribunal fédéral semble méconnaître la nature même d'un groupe de sociétés. Il mentionne ainsi que la "recourante aurait été l'exemple-type de la société à but spécial, exerçant dans les périodes fiscales litigieuses une activité purement administrative dans le seul intérêt de la société Y Holding SA"⁹⁴. En particulier, il semble ignorer le fait qu'une activité d'octroi de crédit est généralement menée dans l'intérêt du groupe tout entier, donc de la holding qui chapeaute l'ensemble⁹⁵.

Par conséquent, il apparaît que le Tribunal fédéral étend largement l'assujettissement des sociétés en adoptant une conception extrêmement large de la notion d'administration effective sans procéder à une analyse différenciée en fonction du cas particulier.

3.4 Réserve de l'évasion fiscale

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a évasion fiscale lorsque trois conditions sont réunies⁹⁶. Premièrement, la forme juridique choisie par le contribuable doit apparaître comme étant insolite, inappropriée ou étrangère, dans tous les cas inadaptée à poursuivre le but général poursuivi. Deuxièmement, le choix

Personen als Direktoren der Beschwerdeführerin bzw. der Y. Holding AG) in Guernsey, machten deutlich, dass am Sitz der Beschwerdeführerin keine tatsächliche Verwaltung ausgeübt worden sei."

⁹¹ HUBER/BARTZ/MAEDER, *Blickpunkt International*, StR 2013, p. 708; STEFAN OESTERHELT, *Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2013)*, SZW 2014, p. 86.

⁹² Arrêt du TF 2C_1086/2012 du 16 mai 2013 consid. 2.4. Voir en particulier: "Der Entscheid für die jeweilige Darlehensvergabe sei nicht durch die Beschwerdeführerin in Guernsey, sonder abhängig von der Konzerleitung in der Schweiz erfolgt".

⁹³ STEFAN OESTERHELT, *op. cit.*, p. 86.

⁹⁴ Arrêt du TF 2C_1086/2012 du 16 mai 2013 consid. 2.4 : "Die Beschwerdeführerin stelle damit eine klassische Zweckgesellschaft dar, die in den strittigen Steuerperioden rein administrative Tätigkeiten im ausschliesslichen Interesse der Y Holding SA ausgeübt habe".

⁹⁵ GLANZMANN, *Kreditfinanzierungen aus Sicht der kreditgebenden Bank*, p. 230. En particulier, la distinction entre les divers structures de financement de sociétés, soit *downstream*, *upstream* ainsi que *sidestream*, permettent d'identifier les intérêts en jeu lors de l'octroi d'une prestation à une société du groupe par une autre. S'il apparaît clairement qu'un prêt *downstream* est dans l'intérêt du groupe en son entier dans la mesure où une société fille/filiale octroie un prêt à sa société mère, cet intérêt apparaît moins clairement dans les relations inversées société mère/société fille et sociétés sœurs. Toutefois, un intérêt du groupe en son entier n'est pas exclu dans la mesure où tout prêt contribue au fond à l'intérêt du groupe; LANZ/RYSER, *Strafrechtliche Aspekte der Financial Assistance*, p. 39. De même en lien avec l'arrêt discuté, voir STEFAN OESTERHELT, *op. cit.*, p. 86.

⁹⁶ ATF 131 II 627, arrêt du Tribunal fédéral du 8 juin 2007 consid. 5, publié in RF 2008, p. 643 ; arrêt du Tribunal fédéral du 16 octobre 2008 consid. 4.1, publié in RDAF 2009 II 9.

de cette structure vise avant tout une économie d'impôt afin d'éviter les impôts qui seraient dûs si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée. Troisièmement, la structure choisie représente une économie effective d'impôt. Le Tribunal fédéral soutient de manière constante que la séparation juridique entre les personnes morales ainsi que les actionnaires dans les cas d'évasion fiscale peut être levée⁹⁷. Dans ce type de cas, le principe de la transparence conduit à attribuer les éléments imposables aux actionnaires de la société en question. Dans le cas d'un groupe de société, l'actionnaire, en principe la holding ou la société, se verra imposé les profits de sa structure à l'étranger. L'évasion fiscale permet ainsi au juge d'ignorer une construction juridique pour se fonder sur la seule réalité économique.

Dans sa jurisprudence récente relative aux établissements stables et aux filiales, le Tribunal fédéral a renoncé à traiter la question de l'évasion fiscale bien qu'elle ait été mentionnée par les autorités inférieures. Il s'agit donc de se demander si le Tribunal fédéral a écarté avec raison l'analyse de l'évasion fiscale des cas mentionnés. Après avoir analysé l'existence d'un établissement stable ou d'une filiale (soit à savoir l'assujettissement personnel ou illimité) et abordé la répartition éventuelle des bénéfices entre l'établissement stable/la filiale et la société mère, il y a lieu de se demander subsidiairement s'il existe une réserve de l'évasion fiscale. Certains auteurs évoquent cette éventualité en soulignant que l'autorité pourrait refuser l'exonération de certains bénéfices attribuables à l'établissement stable si un cas d'évasion fiscale était avéré⁹⁸. En revanche, d'autres nient cette interprétation en considérant que soit l'activité exercée par l'intermédiaire de la base fixe d'affaires n'existe pas ou soit elle est démontrée, et dans ce cas la réserve de l'évasion fiscale ne change absolument rien⁹⁹. Selon ce courant, la réserve de l'évasion fiscale permet seulement de substituer un état de fait jugé insolite à un état de fait normal qui conduit à l'imposition et, dès que l'existence d'un établissement est avérée, l'art. 51/52 al. 1 LIFD s'applique indépendamment de la question de savoir si l'établissement est situé dans une juridiction fiscalisée ou non¹⁰⁰. Le but de l'évasion fiscale ne serait ainsi pas de mettre fin à une économie d'impôt liée à l'assujettissement d'une souveraineté fiscale plus souple mais seulement de savoir si le rattachement à cette juridiction est réelle¹⁰¹. En l'occurrence, dans les cas mentionnés, le Tribunal fédéral a analysé la société à l'étranger pour déterminer s'il s'agissait d'un établissement stable ou si son administration effective était située à l'étranger. En niant ces qualifications, il a conclu à l'imposition du substrat fiscal en Suisse.

Nous ne traiterons pas ici de manière détaillée de la réserve de l'évasion fiscale puisque le Tribunal fédéral ne l'a pas traitée et qu'il nous est ainsi impossible d'en saisir l'évolution. Toutefois, il importe de mentionner que l'approche du Tribunal fédéral se justifie. En effet, dans un arrêt de 2006 contesté¹⁰², ce dernier applique

⁹⁷ Arrêts du Tribunal fédéral 2A.46/2000 du 1^{er} novembre 2000; 2C_96/2009 du 2 novembre 2009. De manière générale, KOBERSKI, *Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht*, p. 178 ss.; MATTEOTTI, *Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht*, p. 204 ss.

⁹⁸ DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, § 10 p. 114 ss.

⁹⁹ DANON, *La refonte*, p. 6.

¹⁰⁰ DANON, *La refonte*, p. 6.

¹⁰¹ DANON, *La refonte*, p. 7.

¹⁰² Arrêt du Tribunal fédéral du 30 janvier 2006 consid. 8.3, in: RF 2006, p. 523 ss. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a qualifié la création d'une société au Panama pour l'administrer depuis la Suisse d'évasion fiscale. Par conséquent, il fallait attribuer les bénéfices réalisés par cette structure offshore à une société suisse détenue par le même actionnaire. Pour des critiques de cet arrêt, voir en

l'évasion fiscale en se fondant essentiellement sur la transparence de la société offshore. Or, il ne se limite pas du tout au fait que la transparence devrait être appliquée de manière subsidiaire, dans des cas d'abus de droit ou d'arbitraire, et qu'il s'agit en premier lieu d'examiner d'autres règles avant d'appliquer ce test, en particulier de savoir où se situe l'administration effective¹⁰³. A ce titre, il serait tout à fait admissible de considérer que l'identification d'un établissement stable tombe aussi dans ces règles initiales qu'il s'agirait d'appliquer avant de procéder à l'examen de l'évasion fiscale.

Au surplus, il y a lieu de bien voir que l'évasion fiscale n'est pas un outil permettant de régler la répartition des bénéfices. En effet, il permet à une autorité de s'écarter de la forme juridique choisie par le contribuable et, en tant qu'évasion fiscale au sens propre par opposition à l'interprétation économique¹⁰⁴, de permettre de substituer son interprétation de la forme juridique à celle du contribuable. L'analyse de l'évasion fiscale qui constitue le prolongement de l'interprétation économique intervient à la première étape du processus d'interprétation, soit au moment où il s'agit de déterminer la forme juridique existante. Ainsi, elle n'est pas une norme correctrice qui interviendrait après la détermination d'une forme juridique permise puisqu'elle porte précisément sur la qualification d'une telle forme. Par ailleurs, l'évasion fiscale, sans déterminer si elle se fonde sur l'abus de droit ou l'interdiction de l'arbitraire, consiste au comblement d'une lacune, ce qui s'oppose en principe au principe de légalité. Par conséquent, il importe de ne pas oublier que l'instrument de l'évasion fiscale doit être réservé à des cas particulièrement choquants ou du moins exceptionnels¹⁰⁵. Enfin, il y a lieu de relever que la Suisse dispose de nombreuses normes permettant de combattre les abus, tel l'art. 50 LIFD ou la notion d'établissement stable de l'art. 52 LIFD¹⁰⁶. Dans ces cas, des règles de droit fiscal existent et devraient permettre d'éviter la mise en œuvre immédiate de la technique de l'évasion fiscale. En l'espèce, les deux arrêts analysés dans ce travail nient l'indépendance et l'existence des structures offshores en rattachement personnellement en Suisse une structure offshore¹⁰⁷ et en niant l'existence d'un établissement stable¹⁰⁸. Malgré le caractère contestable de ces deux arrêts, le Tribunal fédéral a procédé correctement en n'opérant pas en premier lieu l'analyse de l'évasion fiscale.

particulier: PONCE, op. cit., p. 30; LOCHER, Kommentar, n. 23 Einführung zum Artikel 49 ss.; GLAUSER, Transparence fiscale: vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés?, Revue fiscale 2006, p. 486 ss.; MATTEOTI, op. cit., p. 191 ss.

¹⁰³ GLAUSER, op. cit., p. 498.

¹⁰⁴ GLAUSER, op. cit., p. 498; BÖCKLI, Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe, p. 291; LOCHER, Kommentar DBG, Vorbemerkungen, n. 145.

¹⁰⁵ GLAUSER, op. cit., p. 498; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, p. 33.

¹⁰⁶ GLAUSER, op. cit., p. 499.

¹⁰⁷ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_1086/2012 et 2C_1087/2012 du 16 mai 2013 et dont la traduction française a été publiée in: RDAF 2013 II, p. 500 ss.

¹⁰⁸ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_708/2011 du 5 octobre 2012, publié aux ATF 139 II 78 et dont la traduction française a été publiée in: RDAF 2013 II, p. 445 ss.

Conclusion

Notre analyse a permis de mettre à jour une évolution récente de la jurisprudence du Tribunal fédéral. En effet, le Tribunal fédéral a conclu à une différence d'interprétation des établissements stables en fonction de la situation en cause, appliquant une interprétation restrictive pour les établissements stables offshores et extensive pour les établissements sis en Suisse. De plus, il nuance le critère de l'activité permettant d'établir l'existence d'un établissement stable. Il fait pivoter l'ensemble de son raisonnement autour du critère d'une activité d'une certaine importance. De ce fait, il remet en question sa jurisprudence précédente sans toutefois pouvoir se fonder sur une interprétation de la loi qui le justifierait. Quant aux filiales, il rappelle que ni la direction où se prennent les décisions stratégiques, ni les tâches administratives les plus simples, ni le lieu des séances du conseil d'administration ne sont pertinents pour juger de l'administration effective d'une filiale à l'étranger. Toutefois, il apparaît que le Tribunal fédéral tend à étendre l'assujettissement en adoptant une base large pour la notion d'administration effective.

En remettant en question l'exemption conditionnelle de l'art. 52 al. 1 LIFD et en élargissant de nombreuses notions tels l'administration effective ou l'établissement stable à l'étranger, le Tribunal fédéral contribue à créer une insécurité juridique. Son approche consiste à laisser un pouvoir de latitude important au juge sans qu'une base légale claire existe à cette fin. En effet, il étend largement l'assujettissement des sociétés en adoptant une conception extrêmement large du critère de l'activité pour les établissements stables et de la notion d'administration effective sans procéder à une analyse différenciée en fonction du cas particulier. De plus, le fait qu'il s'oppose de manière directe à l'exemption inconditionnelle en attribuant à l'art. 52 LIFD le but d'éviter les doubles non-impositions alors que le législateur y a explicitement renoncé contribue à renforcer cette insécurité juridique.

Cette évolution contribue à remettre en cause le principe de territorialité qui représente le fondement du droit fiscal international suisse. On peut se demander, compte tenu des développements internationaux qui tendent à limiter l'application du principe de territorialité, s'il y a lieu de procéder à une adaptation législative permettant de mettre fin, en partie, à cette insécurité juridique. Il y aurait lieu dans ce cas de se poser la question de l'avenir du principe de territorialité et de la méthode de l'exemption qui le réalise.