

L'évasion fiscale en droit fiscal interne suisse

Iris Kofmel

Année de rédaction : 2009

Table des matières

Introduction	3
1. Aperçu de l'évasion fiscale	4
1.1. Notion	4
1.2. Définitions proposées par la doctrine	5
1.3. But	7
2. Délimitations	8
2.1. Economie d'impôt	8
2.2. Infractions fiscales	9
2.2.1. Généralités	9
2.2.2. Soustraction d'impôt	10
2.2.3. Fraude fiscale	11
2.3. Simulation	11
2.3.1. Notion	11
2.3.2. Distinction : simulation et évasion fiscale.....	11
2.4. Distribution dissimulée de bénéfices	13
2.4.1. Notion	13
2.4.2. Similitudes : distribution dissimulée de bénéfices et évasion fiscale .	14
2.4.3. Distinction : distribution dissimulée de bénéfices et évasion fiscale ..	15
2.5. Interprétation économique	15
2.5.1. Interprétation en droit fiscal.....	15
2.5.2. Influence du droit civil pour l'interprétation en droit fiscal	17
2.5.3. Interprétation économique en tant que méthode d'interprétation	18
2.5.4. Distinction : interprétation économique et évasion fiscale	20
3. Champ d'application de l'évasion fiscale	21
4. Conditions de l'évasion fiscale	21
4.1. Généralités	21
4.2. Construction insolite	22
4.3. Choix dans le but d'économie d'impôt.....	24
4.4. Economie d'impôt notable	25

5. Fondements de l'évasion fiscale	25
5.1. Exigences du principe de la légalité	25
5.2. Fondements légaux	27
5.2.1. Généralités	27
5.2.2. Ersatztatbestand (clause spéciale complémentaire)	28
5.2.3. Gesetzliche Generalklausel (clause générale)	29
5.3. Fondements reposant sur des principes généraux	30
5.3.1. Généralités	30
5.3.2. Bonne foi.....	30
5.3.3. Interdiction de l'arbitraire	32
5.3.4. Interdiction de l'abus de droit.....	33
6. Fonctionnement de l'évasion fiscale.....	35
Conclusion.....	36
Bibliographie	39
Table des abréviations.....	43

Introduction

L'objet de cette étude est d'analyser la problématique de l'impôt élué en droit fiscal interne suisse. Selon BLUMENSTEIN, la décision d'admettre ou non une évasion fiscale figure parmi les questions les plus difficiles du droit fiscal.¹ Pour un autre auteur, il s'agit même de la structure la plus étrange en matière fiscale.²

Après avoir présenté la notion et le but de l'évasion fiscale, il conviendra de la délimiter, dans un premier temps, de l'économie fiscale qui est licite. Dans un deuxième temps, nous allons distinguer les cas d'impôt élué de ceux d'infractions fiscales, à savoir la soustraction et la fraude fiscale. L'impôt élué devra également être délimité de la simulation ainsi que de la distribution dissimulée de bénéfices.

Quant au champ d'application de l'évasion fiscale, celui-ci sera déterminé par sa distinction avec l'interprétation économique.

Ensuite, nous allons examiner les conditions jurisprudentielles et doctrinales nécessaires à l'admission d'un cas d'impôt élué.

Une partie importante de cette étude sera consacrée aux fondements de l'évasion fiscale. En effet, en raison du rôle primordial du principe de la légalité en droit fiscal, l'imposition d'un état de fait qui n'est pas prévu par la loi est hautement problématique. Les différents fondements proposés par le Tribunal fédéral et par la doctrine seront analysés plus en détail : il s'agit de fondements légaux comme les *Ersatztatbestände* ou la clause générale ainsi que de fondements reposant sur des principes généraux tels que la bonne foi, l'interdiction de l'arbitraire et l'interdiction de l'abus de droit.

Finalement, nous allons expliquer le fonctionnement de l'évasion fiscale qui consiste pour l'autorité fiscale de faire abstraction de la forme juridique choisie par le contribuable.

¹ BLUMENSTEIN, *Steuerumgehung*, p. 279.

² BÖCKLI, p. 289, littéralement : « ... *die Steuerumgehung als eines der seltsamsten Wesen ... des Abgaberechts* ».

1. Aperçu de l'évasion fiscale

1.1. Notion

L'évasion fiscale désigne le fait par lequel un contribuable utilise les institutions du droit civil afin d'éviter une charge fiscale tout en atteignant son objectif économique final.³ Agissant de cette manière, le contribuable rusé se cache derrière un état de fait « *qui ne semble pas entrer dans le champ d'application de la loi fiscale* ». ⁴ Le terme allemand *Steuerumgehung*⁵ décrit figurativement les manœuvres adoptées par le contribuable : pour atteindre son but économique, celui-ci crée un état de fait qui ne tombe pas sous le coup de la loi fiscale ou, négativement, évite ceux qui déclenchent une imposition.⁶ Le Tribunal fédéral caractérise un tel état de fait comme étant « *insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadapté au but économique poursuivi* », choisi « *uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée* » et aboutissant effectivement « *à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale* ». ⁷

Déjà en 1914, notre Haute Cour a admis que « *le fisc n'est pas obligé de se placer strictement au point de vue du droit civil ; il a le droit de tenir compte de la situation économique voulue et réalisée quelle que soit la forme juridique qui lui a été donnée* ». ⁸ Partant, l'autorité fiscale est autorisée à fonder son imposition « *non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés* » ⁹ même si « *l'habit juridique* » ¹⁰ que revêt la transaction en question est – du point de vue du droit civil – valable. ¹¹

Il s'ensuit que l'évasion fiscale attache à un état de fait une imposition qui n'est pas prévue par la loi. ¹²

³ HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 150 s. ; GLAUSER, p. 736.

⁴ GLAUSER, p. 736.

⁵ Contournement de la loi fiscale.

⁶ HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 151 ; STEINMANN, p. 355.

⁷ ATF 131 II 627 (635 s.) consid. 5.2. = RDAF 2005 II 532 (539 s.).

⁸ ATF 40 I 134 (139) ; BÖCKLI, p. 290.

⁹ ATF 131 II 627 (635 s.) consid. 5.2. = RDAF 2005 II 532 (539 s.).

¹⁰ GLAUSER, p. 731 ; LOCHER, *Rechtsfindung*, p. 180.

¹¹ BÖCKLI, p. 291.

¹² BÖCKLI, p. 292.

1.2. Définitions proposées par la doctrine

Selon la définition de BLUMENSTEIN reprise par le Tribunal fédéral¹³, l'évasion fiscale comporte les caractéristiques suivantes :

*« Bei der Steuerumgehung (...) wird das Zustandekommen des steuerbegründenden Tatbestandes verhindert. Der Steuerpflichtige (...) gibt den in Frage stehenden wirtschaftlichen Erscheinungen von vornherein eine Gestalt, in der sie nach den gesetzlichen Vorschriften überhaupt nicht zur Herbeiführung einer Besteuerung geeignet sind ».*¹⁴

*« Nach der subjektiven Seite hin muss stets eine Absicht der Steuerumgehung nachgewiesen sein. Das objektive Moment beruht einerseits in der Ungewöhnlichkeit der für die Gestaltung der betreffenden wirtschaftlichen Erscheinung gewählten privatrechtlichen Form und andererseits in der Tatsache, dass durch Verwendung der normalen und üblichen rechtlichen Ausgestaltung der nämliche wirtschaftliche Erfolg erzielt worden wäre wie mit der tatsächlich gewählten ungewöhnlichen ».*¹⁵

Selon HEGGLIN, le principe de l'égalité constitue un critère déterminant pour la définition de l'évasion fiscale : *« Die Steuerumgehung beginnt nämlich immer da, wo die Ungleichheit vor dem Gesetze und das Handeln wider Treu und Glauben anfängt ».*¹⁶ HEGGLIN définit l'impôt éludé comme suit :

*« Bei der Steuerumgehung handelt es sich immer darum, die Folgen des Steuergesetzes abzuschwächen oder überhaupt nicht eintreten zu lassen und dadurch einen besonderen Vorteil, der vom Standpunkt der Rechtsgleichheit und des Handelns nach Treu und Glauben nicht zulässig ist, zu erreichen ».*¹⁷

En 1949, WACKERNAGEL définit l'impôt éludé de la manière suivante :

« Eine Steuerumgehung liegt nur dann vor, wenn jemand, ohne mit dem ausgelegten Wortlaut des Steuergesetzes in Widerspruch zu geraten, sich so

¹³ ATF 59 I 272 (284) consid. 8 : le TF cite, à côté de BLUMENSTEIN, également le paragraphe 10 de la Reichsabgabenordnung (droit allemand) du 22 mai 1931.

¹⁴ BLUMENSTEIN, Auslegung, p. 239 ; STEINMANN, p. 355 reprend cette définition ; cf. également CAGIANUT, p. 249.

¹⁵ BLUMENSTEIN, Beziehung, p. 230a.

¹⁶ HEGGLIN, p. 18.

¹⁷ HEGGLIN, p. 19.

verhält, dass für ihn oder für einen Dritten¹⁸ ein dem Sinn und Zweck der betreffenden Gesetzesbestimmung zuwiderlaufender Steuervorteil eintritt ».¹⁹

WACKERNAGEL ajoute que le contribuable en question doit se comporter de telle sorte qu'il en résulte – pour lui ou pour une autre personne – un avantage fiscal qui ne correspond pas à la *ratio legis*.²⁰ Toutefois, en s'opposant à la définition de BLUMENSTEIN, WACKERNAGEL propose d'abandonner l'élément subjectif, c.-à-d. l'exigence de l'intention d'économiser des impôts.²¹ En effet, cette dernière est souvent difficile à prouver.²²

Pour LÄUBLI et MEILI dont les thèses sur le sujet de l'évasion fiscale ont parues en 1975 resp. en 1976, cette dernière constitue un cas particulier²³ du contournement de la loi (*Gesetzesumgehung*)²⁴ : celui qui élude un impôt, ne viole pas directement une disposition légale (*contra legis agere*) mais agit contrairement au but de la loi (*in fraudem legis agere*).²⁵

D'après HÖHN, l'évasion fiscale se définit de la manière suivante :

« Die Steuerpflichtigen nützen unbeabsichtigte (verdeckte) Lücken im Steuerrecht aus, (...). Entscheidend ist jedoch, dass der Erfolg, der in der Regel wirtschaftlicher Natur ist, derselbe ist wie beim steuerpflichtigen Tatbestand ».²⁶

Constitue une lacune improprement dite, au sens de la définition de HÖHN, les états de fait, qui, selon le but de la loi, devraient être imposés, mais ne sont pas couverts par le texte légal.²⁷ Dans ce cas, le contribuable profite d'une imperfection de la loi non voulue par le législateur pour diminuer sa charge d'impôt.²⁸

¹⁸ Pour une évasion fiscale qui profite non pas à celui qui élude l'impôt mais à un tiers, WACKERNAGEL (p. 31) donne l'exemple d'un contribuable qui élude les dispositions sur le domicile pour éviter le paiement de l'impôt successoral par ses héritiers.

¹⁹ WACKERNAGEL, p. 29 s.

²⁰ WACKERNAGEL, p. 30.

²¹ WACKERNAGEL (p. 36) rappelle que l'élément subjectif n'est pas non plus requis pour le contournement de la loi (*Gesetzesumgehung*) dont l'évasion fiscale constitue – selon lui – une sous-catégorie. De plus, il ajoute que même si le contribuable n'a pas visé un avantage fiscal, il l'accepte en général volontiers après coup.

²² WACKERNAGEL, p. 36. Concernant les différents éléments de l'évasion fiscale, cf. infra 4.

²³ MEILI, p. 1 : l'élément caractéristique de l'évasion fiscale par opposition au contournement de la loi est le fait que le contribuable réalise un avantage fiscal.

²⁴ LÄUBLI, p. 1 ; MEILI, p. 1 ; cf. également CAGIANUT, p. 249.

²⁵ MEILI (p. 1) précise qu'une loi est violée si sa teneur ou, même, sa finalité n'est pas respectée. LÄUBLI, p. 1 ; STEINMANN, p. 355 ; ZUPPINGER, p. 163 ; cf. contra : HEGGLIN, p. 21.

²⁶ HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 150.

²⁷ Selon MEILI (p. 2), ces lacunes improprement dites non prévues par le législateur (la doctrine allemande parle aussi de *planwidrige Unvollständigkeit*) se distinguent des zones que le législateur a délibérément laissées franches d'impôt.

²⁸ HÖHN/WALDBURGER, n° 76 ad §5 : l'interprétation permet de déterminer si le caractère incomplet de la loi était ou non prévu par le législateur.

1.3. But

Il faut relever, à titre préliminaire, que, en règle générale, il n'incombe ni au législateur fiscal ni à l'autorité de taxation de remettre en question la forme juridique choisie par le contribuable.²⁹ Toutefois, les règles de droit fiscal ne doivent pas non plus être contournées moyennant l'utilisation de structures juridiques inappropriées et créées dans le seul but de réaliser une économie d'impôt.³⁰

L'évasion fiscale est un correctif qui permet aux autorités de taxation d'intervenir lorsqu'un contribuable utilise une structure insolite en vue d'é luder un impôt.³¹

Ce « remède »³² s'impose non seulement afin de décourager – à titre préventif – les contribuables « rusés »³³ et susceptibles de franchir la barrière de ce qui est autorisé par l'économie fiscale, mais, aussi, pour respecter le principe de l'égalité de traitement entre les contribuables.³⁴ A ce sujet, l'ancien procureur général du canton de Genève, BERNARD BERTOSSA précise : « *Tricher avec l'impôt revient donc, par un effet purement mécanique à faire assumer une part importante de la charge fiscale par les contribuables honnêtes (...)* ». ³⁵

L'évasion fiscale, en tant qu'*instrument méthodique*³⁶, a donc pour but de mettre en œuvre l'égalité de traitement en matière fiscale et constitue une aide pour l'autorité chargée d'appliquer la loi.³⁷ En d'autres mots et formulé de manière plus pragmatique : l'astuce ne doit pas triompher sur le droit.³⁸

²⁹ BLUMENSTEIN, *Steuerumgehung*, p. 273.

³⁰ BLUMENSTEIN, *Steuerumgehung*, p. 274 ; ATF 103 Ia 20 (22) consid. 4.a. dans lequel le Tribunal fédéral précise que la forme juridique choisie par le contribuable n'est pas d'emblée déterminante pour la taxation ; cf. également arrêt du 10 juillet 2006 = StE 2006 A12 n° 15.

³¹ Concernant les effets de l'évasion fiscale, cf. infra 6.

³² RYSER, p. 72.

³³ ZUPPINGER (p. 173 s.) met en évidence le rapport entre la charge fiscale croissante et l'augmentation des cas d'évasion fiscale. En effet, les manœuvres tendant à échapper à l'impôt augmentent proportionnellement avec la charge fiscale ; dans le même sens, CAGIANUT, p. 249 et WEIGELL/BRAND/SAFARIK, p. 24 ainsi que HÖHN, *Steuereinsparung*, p. 141.

³⁴ MEILI (p. 3) et BLUMENSTEIN (*System*, p. 19 s.) parlent de *Steuergerechtigkeit* ; MEILI (p. 3) précise que la réalisation du principe de l'égalité de traitement ne se fait pas uniquement au niveau du législateur mais doit également être mis en œuvre par l'organe qui applique les lois fiscales.

³⁵ BERNARD BERTOSSA, in : SCHWOK RENE (édit.), *Place financière suisse, évasion fiscale et intégration européenne*, Institut européen de l'Université de Genève, p. 131.

³⁶ MEILI, p. 11.

³⁷ MEILI, p. 11 ; dans le même sens : BLUMENSTEIN, *Moment*, p. 196.

³⁸ VETSCH, p. 294, littéralement : « *Die Schlauheit darf nicht über das Recht triumphieren* ».

2. Délimitations

Dans le présent chapitre, nous tenons à délimiter l'évasion fiscale telle qu'elle a été définie ci-dessus³⁹ des autres manœuvres que le contribuable est susceptible d'adopter afin de réduire sa charge fiscale. Dans ce but, son comportement peut être licite⁴⁰, comme en cas d'économie d'impôt (2.1.) ou constituer une infraction fiscale en cas de soustraction (2.2.2) ou de fraude fiscale (2.2.3.).⁴¹ Ensuite, nous distinguerons l'impôt élué de la simulation (2.3.) d'une part, et, de la distribution dissimulée de bénéfiques (2.4.) d'autre part. Finalement, nous mettrons en évidence les différences entre l'évasion fiscale et l'interprétation économique (2.5.).

2.1. Economie d'impôt⁴²

En principe, chaque personne est libre d'agencer son patrimoine et ses affaires de façon à diminuer sa charge fiscale.⁴³ La décision de se domicilier dans une commune ou un canton à faible imposition constitue, par exemple, un moyen tout à fait légal dans ce contexte.⁴⁴ Notre Haute Cour va encore plus loin en qualifiant l'économie fiscale d'un « *Gebot vernünftigen Handelns* ». ⁴⁵ Ainsi, le contribuable peut choisir la structure juridique lui permettant de payer le moins d'impôts possible. Le principe de la « liberté des choix fiscaux » et celui du « choix de la voie la moins imposée » découlent des droits fondamentaux tendant à protéger la sphère privée du particulier contre les interventions étatiques.⁴⁶

³⁹ Cf. supra 1.2.

⁴⁰ MEILI, p. 14.

⁴¹ La terminologie allemande utilise le terme *Steuerwiderstand* : cf., p.ex., MEILI, p. 14.

⁴² Pour HÖHN (*Steuereinsparung*, p. 141), l'économie d'impôt, l'impôt élué et la soustraction fiscale constituent des aspects du *aktiver Steuerwiderstand* ou de la *Steuerverkürzung*. En effet, par ces manœuvres, le contribuable tente d'éviter la naissance d'une obligation fiscale.

⁴³ Arrêt du Tribunal fédéral du 28 novembre 2005 (2A.139/2005) consid. 3.5.1. ; cf. également arrêt du 20 juin 1969 = Archives 38, p. 503 ; OBERSON, n° 17 ad §4 ; STEINMANN, p. 355 ; GEERING, p. 138 ; RIVIER, p. 205 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 31 ; HEGGLIN, p. 17 ; MEILI, p. 9.

⁴⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 22 février 2008 (2P.5/2007) consid. 3.2.4. ; ZUPPINGER, p. 167 ; RYSER/ROLLI, p. 86 ; HÖHN (*Steuereinsparung*, p. 143 ss) précise que, pour le cas d'une société qui transfère son siège dans un canton avec des charges fiscales moins lourdes, celle-ci accepte d'éventuels désavantages, p. ex. liés au marché du travail ; HEGGLIN (p. 17) donne l'exemple du *de cuius* qui favorise ses héritiers pour qu'ils ne doivent pas s'acquitter d'un impôt successoral.

⁴⁵ Archives 64, p. 81.

⁴⁶ COZIAN MAURICE, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Paris 1996 ; HÖHN, in : FS KLAUS TIPKE, 1995, (p. 232) relève à ce sujet que le droit fiscal a également pour but de tracer la limite entre l'intervention étatique et la sphère privée.

Cependant, la planification fiscale doit rester dans les limites de ce que permet le droit applicable.⁴⁷ Lorsqu'un contribuable franchit la barrière de l'économie fiscale en abusant des structures juridiques mises à sa disposition par le droit civil, cette construction – malgré sa validité en droit civil – restera sans effets au niveau du droit fiscal.⁴⁸

Selon HÖHN, il y a économie d'impôt si le contribuable profite d'une lacune improprement dite qui était prévue ou acceptée⁴⁹ par le législateur, auquel cas le contribuable jouit d'une marge de manœuvre licite ou *rechtsfreier Raum*.⁵⁰ En revanche, si le contribuable profite d'une lacune non prévue par le législateur en vertu du caractère incomplet de la disposition et que, de surcroît, il bénéficie des mêmes avantages économiques offerts par l'état de fait qui serait imposable, il y a évasion fiscale.⁵¹ En d'autres termes, élude l'impôt le contribuable qui évite les états de faits imposables tout en réalisant le même but économique moyennant une construction insolite.⁵²

2.2. Infractions fiscales

2.2.1. Généralités

Afin d'éviter des malentendus, il convient de préciser, à titre préliminaire, que la terminologie en français et celle en anglais ne sont pas identiques en matière d'infractions fiscales. En effet, l'évasion fiscale (*Steuerumgehung*) est connue en anglais sous le terme de *tax avoidance*, alors que la soustraction fiscale (*Steuerhinterziehung*) se traduit par *tax evasion*.⁵³ Cependant, en matière de fraude fiscale (*Steuerbetrug*), la traduction anglaise, *tax fraud*, ne prête pas à confusion.

⁴⁷ OBERSON, n° 17 ad §4 ; RYSER (p. 72) relève à juste titre qu'il est souvent malaisé de déterminer la limite entre l'économie d'impôt et l'évasion fiscale. En effet, le fisc, afin de contrecarrer les manœuvres abusives et de maintenir l'égalité de traitement, se voit contraint d'adopter une attitude de méfiance face aux contribuables.

⁴⁸ GEERING, p. 138.

⁴⁹ Cf. HÖHN, *Steuereinsparung*, p. 144 s. ; cf. supra 1.2.

⁵⁰ HÖHN (*Steuerumgehung*, p. 149) donne l'exemple du contribuable qui – désirant économiser les impôts ecclésiastiques – sort de l'Eglise. C'est un cas type d'économie d'impôt, car le contribuable supporte également les conséquences liées à sa situation de non imposition, *in casu* son exclusion de l'Eglise ; RYSER/ROLLI, p. 86.

⁵¹ HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 150.

⁵² HÖHN, *Steuereinsparung*, p. 145.

⁵³ ZUPPINGER, p. 157 s.

La délimitation entre les infractions fiscales d'une part, et l'évasion fiscale d'autre part, est importante puisque, contrairement à l'évasion fiscale, les infractions sont pénalement répréhensibles.⁵⁴

2.2.2. Soustraction d'impôt

En vertu des art. 175 al. 1 LIFD et 56 LHID, la soustraction d'impôt consiste à faire en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète. Partant, le contribuable – intentionnellement ou par négligence – omet de déclarer ou déclare de manière incorrecte des éléments imposables.⁵⁵ Par conséquent, il trompe le fisc en violant les obligations procédurales imposées par la loi.⁵⁶ Le contribuable cache donc au fisc un état de fait, qui, selon la loi fiscale, devrait être imposé. Ainsi, la communauté est privée, totalement ou partiellement, d'un impôt dû.⁵⁷

En revanche, le contribuable qui élude l'impôt fait en sorte de ne pas tomber sous le coup de la loi fiscale par l'utilisation de structures insolites lui permettant d'obtenir le même avantage fiscal que la structure imposable. Contrairement à celui qui commet des actes de soustraction, le contribuable qui élude la loi n'induit pas en erreur l'administration fiscale et ne donne pas de faux renseignements.⁵⁸ A l'opposé, l'état de fait est présenté ouvertement au fisc, tel qu'il est.⁵⁹

Une comparaison d'ordre temporel entre l'évasion fiscale et la soustraction d'impôt relève l'antériorité des actes d'évasion du contribuable à son devoir de déposer sa déclaration d'impôts.⁶⁰ En effet, l'acte d'évasion a lieu « *à un moment où l'individu n'est pas encore contribuable, où l'impôt en question n'est pas encore dû* ». ⁶¹

Les effets juridiques de l'évasion fiscale et de la soustraction d'impôt diffèrent également : tandis que la soustraction d'impôt, en tant que contravention, est punie de l'amende⁶², l'évasion fiscale n'est pas poursuivie pénalement. En effet, cette dernière n'est pas réglée par la loi⁶³ puisque celui qui élude un impôt ne viole pas une

⁵⁴ MEILI, p. 14.

⁵⁵ OBERSON, n° 22 ad §4 ; HÖHN, *Steuereinsparung*, p. 142.

⁵⁶ OBERSON, n° 3 ad §26.

⁵⁷ MEILI, p. 14 ; BLUMENSTEIN, *Steuerungsumgehung*, p. 276 s.

⁵⁸ WURLOD, p. 37.

⁵⁹ MEILI, p. 14.

⁶⁰ ZUPPINGER, p. 169 s. ; BLUMENSTEIN, *Steuerungsumgehung*, p. 277 ; HEGGLIN, p. 16.

⁶¹ WURLOD, p. 37.

⁶² Cf. art. 175 al. 1 LIFD.

⁶³ Mis à part quelques exceptions que nous allons examiner infra 5.2.

disposition légale mais agit contrairement à son but.⁶⁴ Toutefois, lorsque le fisc détecte un impôt éludé, il fonde la taxation non pas sur la construction inappropriée et choisie par le contribuable, mais se base sur la réalité économique.

2.2.3. Fraude fiscale

La fraude fiscale, régie aux art. 186 LIFD et 59 LHID, constitue un cas qualifié⁶⁵ de soustraction d'impôt. Dans ce cas de figure, le contribuable, avec la volonté de commettre une soustraction d'impôt, fait usage de titres⁶⁶ faux, falsifiés ou inexacts dans le dessein de tromper l'administration fiscale. La fraude fiscale constitue un délit punissable de l'emprisonnement ou de l'amende jusqu'à 30'000 francs.

2.3. Simulation

2.3.1. Notion

Un acte juridique est simulé au sens de l'art. 18 CO lorsque les parties conviennent d'émettre des déclarations de volonté qui ne concordent pas avec leur volonté véritable.⁶⁷ Les parties sont donc d'accord que l'acte juridique simulé ne déploie pas d'effets entre elles et ne vaille qu'à l'égard de tiers, les autorités de taxation par exemple.⁶⁸ Soit les parties ne sont pas en relations contractuelles mais prétendent l'être (simulation simple),⁶⁹ soit elles le sont mais prétendent avoir conclu un autre contrat que celui qui vaut effectivement entre elles (acte « dissimulé » ou simulation qualifiée).⁷⁰

L'acte simulé n'étant pas valable en vertu de l'art. 18 al. 1 CO, il ne l'est pas non plus en droit fiscal⁷¹ qui se base uniquement sur les actes « dissimulés ».⁷²

2.3.2. Distinction : simulation et évasion fiscale

Contrairement à la simulation qui masque l'acte que les parties entendaient conclure (acte « dissimulé »), l'évasion fiscale est un comportement réellement voulu par le

⁶⁴ ZUPPINGER, p. 163 s.

⁶⁵ Pour cette raison, nous nous contentons de renvoyer le lecteur aux explications faites au paragraphe précédent concernant la distinction entre l'évasion fiscale et la soustraction d'impôt.

⁶⁶ « Titre » au sens de l'art. 251 CP.

⁶⁷ SJ 1969 500 (503) ; ENGEL, p. 224.

⁶⁸ MEILI, p. 18.

⁶⁹ TERCIER, n° 530.

⁷⁰ LÄUBLI, p. 83 ; TERCIER, n° 531.

⁷¹ MEILI, p. 18.

⁷² L'expression allemande *tatsächliche Verhältnisse* souligne son caractère factuel.

contribuable qui le révèle à l'autorité de taxation.⁷³ La distinction, théorique au moins⁷⁴, entre les deux phénomènes réside donc dans la présentation des faits à l'autorité de taxation.⁷⁵

Toutefois, en pratique, la ligne est moins aisée à tracer. Le cas⁷⁶ suivant, cité par BÖCKLI⁷⁷ et par MEILI⁷⁸, illustre bien la problématique :

Lorsqu'un ressortissant suisse se voit contraint de prendre domicile à l'étranger pour une période de 5 ans, il « vend » ses actions à son père qui demeure en Suisse. En effet, à l'étranger, il n'aurait pas pu obtenir le remboursement de l'impôt anticipé sur les dividendes desdites actions. Père et fils stipulent toutefois un droit de rachat des actions au bénéfice du fils pour une durée de 5 ans à un prix identique au prix de vente. Cependant, le fils laisse au père le montant du prix de vente à disposition à titre de « prêt » portant intérêt.

La question qui se posait à l'autorité de taxation zurichoise était de savoir si le contrat de vente passé entre le père et le fils devait ou non être reconnu fiscalement.⁷⁹ Selon l'administration fiscale, les relations contractuelles entre le père et le fils devaient être considérées comme un rapport de fiducie⁸⁰, argument que le père (recourant) contestait. En effet, ce dernier soutenait que le but de la transaction était d'éviter que les actions d'une entreprise de famille ne parviennent en mains étrangères suite à un éventuel mariage de son fils.

La commission de recours du canton de Zurich opposa au recourant que ce but prétendu ne pouvait être atteint à cause du droit de réméré qui avait été stipulé.⁸¹ En effet, ce droit permettait au fils de racheter les actions en tout temps, sans exiger ni le consentement du père ou de l'entreprise ni un mariage à une ressortissante étrangère.

⁷³ Cf. HÖHN, *Steuereinsparung*, p. 151.

⁷⁴ MEILI, p. 18.

⁷⁵ Dans ce sens, cf. HEGGLIN, p. 21.

⁷⁶ Cf. Archives 21, p. 450 ss.

⁷⁷ BÖCKLI, p. 300 ss.

⁷⁸ MEILI, p. 160.

⁷⁹ Archives 21, p. 452 : si la vente n'était pas reconnue fiscalement, le recourant (père) ne serait pas considéré – pour les besoins du droit fiscal – comme propriétaire des actions. Partant, il ne serait imposé ni sur la valeur ni sur les revenus desdites actions. Toutefois, la non-reconnaissance de la qualité de propriétaire du père aurait aussi pour conséquence que le père ne pourrait pas faire valoir son droit au remboursement de l'impôt anticipé.

⁸⁰ Archives 21, p. 451.

⁸¹ Archives 21, p. 453.

La commission de recours parvint à la conclusion que le seul motif justifiant la vente des actions était le contournement du paiement de l'impôt anticipé par le fils.⁸²

Cela étant, la commission de recours n'a pas examiné si les manœuvres adoptées devaient être caractérisées d'actes simulés ou si elles relevaient du champ d'application de l'évasion fiscale. Elle se contenta de conclure que, dans les deux hypothèses, le recours du père n'aboutirait pas, car la vente simulée ne serait valable ni en droit civil ni en droit fiscal. Si les relations devaient être qualifiées d'un contrat de fiducie, les actions devraient être imposées en main du fiduciaire.⁸³

En raison de la nature insolite du procédé adopté par le contribuable, MEILI estime que ce cas remplit les conditions de l'évasion fiscale.

Ayant pour but d'éviter une imposition, la simulation simple ne constitue pas – comme nous l'avons vu – un acte d'évasion, mais une éventuelle démarche préparatoire à la soustraction d'impôt ou à la fraude fiscale.⁸⁴

2.4. Distribution dissimulée de bénéfices⁸⁵

2.4.1. Notion

En Suisse, les bénéfices d'une société de capitaux sont sujets au système classique, c.-à-d. à la double imposition économique.⁸⁶ Premièrement, le bénéfice est imposé auprès de la société au moment de sa réalisation, et, deuxièmement, ce même bénéfice est imposé en main de l'actionnaire lorsque celui-ci reçoit les dividendes.⁸⁷ Dans ce contexte, la distribution dissimulée de bénéfices peut servir les actionnaires désireux d'amoindrir les effets de la double imposition économique.⁸⁸

⁸² Archives 21, p. 455.

⁸³ Archives 21, p. 455.

⁸⁴ BLUMENSTEIN, *Steuerumgehung*, p. 278 ; LÄUBLI, p. 85.

⁸⁵ PESTALOZZI (p. 3) indique que la doctrine suisse a repris le terme de *verdeckte Gewinnausschüttung* de la jurisprudence allemande.

⁸⁶ OBERSON (n° 26 ad §10) précise que ce système est particulièrement lourd de conséquences pour les sociétés de famille.

⁸⁷ Cf. art. 20 al. 1 lit. c LIFD. Toutefois, la nouvelle loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009, prévoit l'introduction de l'art. 20 al. 1^{bis} LIFD. Cette disposition institue l'imposition partielle (à hauteur de 60 pour cent) des droits de participations lorsque le bénéficiaire détient au moins 10 pour cent du capital-action ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Cf. également : Circulaire de l'AFC n° 22 du 18 décembre 2008.

De plus, l'art. 4 al. 1 lit. b LIA prévoit que ces distributions sont aussi sujettes à l'impôt anticipé.

⁸⁸ OBERSON, n° 31 ad §10 ; GEHRIG (p. 49) mentionne d'autres motifs (économiques) d'une distribution dissimulée de bénéfices.

La distribution dissimulée de bénéfices peut être définie comme l'octroi d'un avantage par la société à un actionnaire ou à une personne le touchant de près à qui la société n'aurait pas accordé un tel avantage s'agissant de tiers.⁸⁹ Puisque ces distributions ne sont pas déclarées comme telles dans la comptabilité de la société⁹⁰ et qu'elles ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, elles ne sont pas reconnues par le droit fiscal. Partant, l'administration fiscale cherchera à les réintégrer dans le bénéfice net imposable de la société.⁹¹

Dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral admet une distribution dissimulée de bénéfices (aussi appelée « *prestation appréciable en argent* »⁹²) lorsque trois conditions sont cumulativement remplies :

« (a) la société ne reçoit aucune contre-prestation ou pas de contre-prestation équivalente, (b) le bénéficiaire acquiert directement ou indirectement (par exemple par l'intermédiaire d'une personne ou d'une entreprise qui lui est proche) un avantage qui n'aurait pas été accordé à un tiers dans les mêmes conditions⁹³, ce qui rend la prestation insolite, enfin (c) lorsque le caractère de cette prestation était reconnaissable pour les organes de la société ». ⁹⁴

2.4.2. Similitudes : distribution dissimulée de bénéfices et évasion fiscale

Avant de souligner les différences entre l'évasion fiscale et la distribution dissimulée de bénéfices, il convient d'évoquer leurs points communs⁹⁵ :

Premièrement, les deux structures présentent un caractère insolite.⁹⁶ En matière d'impôt élué, le caractère insolite se manifeste par le fait que le contribuable choisit une forme juridique uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée. Dans le cas de la distribution dissimulée de bénéfices, en revanche, c'est la disproportion entre la

⁸⁹ STEINMANN, p. 361 s. ; HÖHN/WALDBURGER, n° 74 s. ad §18 ; OBERSON (n° 31 ss ad §10) rappelle que, dans les relations avec leurs actionnaires, les sociétés anonymes doivent respecter le *dealing at arm's length principle* ; à ce sujet, cf. également GEHRIG, p. 52.

⁹⁰ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 274 ; STEINMANN, p. 362.

⁹¹ Cf. art. 58 al. 1 lit. b LIFD.

⁹² Cf. GEHRIG, p. 51.

⁹³ GEHRIG (p. 53) précise à ce sujet que l'existence d'une prestation sans contre-prestation équivalente n'est pas suffisante pour admettre une prestation appréciable en argent. Il faut que la raison de la distribution dissimulée de bénéfices soit la qualité d'actionnaire du bénéficiaire (*causa societatis*).

⁹⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 20 juin 2005 (2A.355/2004) consid. 2.1. ; cf. également ATF 119 Ib 431 (435) consid. 2.b.

⁹⁵ Cf. MEILI, p. 19 ss.

⁹⁶ STEINMANN, p. 368.

prestation faite par la société à son actionnaire ou à une personne proche et la contre-prestation qui constitue l'élément insolite.⁹⁷

Deuxièmement, l'évasion fiscale et la distribution dissimulée de bénéfices sont comparables au niveau de leurs conséquences juridiques.⁹⁸ Lorsque l'administration fiscale parvient à la conclusion qu'un impôt a été éludé, elle fonde l'imposition « *non pas sur la forme choisie par le contribuable mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés* ». ⁹⁹ De même, en matière de distribution dissimulée de bénéfices, l'autorité de taxation se base sur la réalité économique et, au niveau de la société distributrice, requalifie comme bénéfice net imposable les avantages procurés à des actionnaires.¹⁰⁰

2.4.3. Distinction : distribution dissimulée de bénéfices et évasion fiscale

Malgré leurs similitudes démontrées ci-dessus, l'évasion fiscale et la distribution dissimulée de bénéfices constituent deux états de faits distincts. La distribution dissimulée de bénéfices remplit l'état de fait prévu par l'art. 58 al. 1 lit. b LIFD. A l'opposé, l'évasion fiscale se caractérise justement par le fait que le contribuable choisit une forme juridique qui n'est pas prévue par la loi fiscale comme état de fait imposable.¹⁰¹ De plus, pour admettre une prestation appréciable en argent, le Tribunal fédéral n'exige pas que la condition subjective d'économiser des impôts soit remplie.¹⁰² Ce même élément fait toutefois partie des trois conditions¹⁰³ qui doivent être cumulativement remplies pour l'évasion fiscale.¹⁰⁴

2.5. Interprétation économique

2.5.1. Interprétation en droit fiscal

Avant de nous pencher sur l'interprétation économique, il convient d'examiner les méthodes d'interprétation en droit fiscal suisse de façon générale ainsi que d'analyser l'influence du droit civil pour l'interprétation en droit fiscal. En effet, la question de l'interprétation prête à débats entre fiscalistes : lorsque plusieurs interprétations sont

⁹⁷ STEINMANN, p. 368 ; cf. Archives 43, p. 238 ss, consid. 3.

⁹⁸ STEINMANN, p. 369.

⁹⁹ ATF 131 II 627 (635 s.) consid. 5.2. = RDAF 2005 II 532 (539 s.).

¹⁰⁰ STEINMANN, p. 369.

¹⁰¹ Archives 54, p. 217.

¹⁰² ATF 82 I 288 (292) consid. 1c. Toutefois, dans deux arrêts, le TF a exigé l'intention d'économiser les impôts pour admettre la distribution dissimulée de bénéfices (Archives 22, p. 390 et ATF 74 I 296). Cependant, dans l'ATF précité (ATF 82 I 288), notre Haute Cour admet qu'il s'agissait d'une erreur ; STEINMANN, p. 371.

¹⁰³ Cf. infra 4.

¹⁰⁴ ATF 131 II 627 (635 s.) consid. 5.2. = RDAF 2005 II 532 (539 s.).

possibles, faut-il donner la priorité à une interprétation en faveur du contribuable (*in dubio pro libertate*) ou, au contraire, en faveur du fisc (*in dubio pro fisco*) ?¹⁰⁵

Le but de l'interprétation d'une disposition légale est de dégager son sens véritable.¹⁰⁶ Le droit fiscal s'interprète, en principe, de la même manière et selon les mêmes règles que les autres domaines du droit.¹⁰⁷ Le Tribunal fédéral n'applique pas une méthode à l'exclusion des autres, mais il fonde l'interprétation d'une disposition sur un pluralisme de méthodes.¹⁰⁸ Le point de départ de toute interprétation est le texte légal (interprétation littérale).¹⁰⁹ Toutefois, si ce dernier n'est pas parfaitement clair ou si plusieurs interprétations sont possibles, la véritable portée de la norme doit être dégagée par les autres méthodes d'interprétation¹¹⁰, à savoir « *les travaux préparatoires*¹¹¹ (*interprétation historique*), *le but de la disposition, son esprit ainsi que les valeurs sur lesquelles elle repose, ou la relation de la norme avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique) ou encore, l'intérêt protégé (interprétation téléologique)*.¹¹² *Si plusieurs interprétations sont admissibles, il convient de choisir celle qui est conforme à la Constitution* ». ¹¹³

Bien que, en matière fiscale, les règles d'interprétation « usuelles » trouvent application, il faut toutefois tenir compte des particularités de ce domaine. Etant donné que le droit fiscal porte atteinte au patrimoine des particuliers¹¹⁴, toute imposition doit respecter le principe de la légalité.¹¹⁵ L'application de ce principe s'oppose à la création de nouveaux cas d'assujettissements, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition par le biais d'une interprétation extensive.¹¹⁶

¹⁰⁵ RIVIER, p. 98.

¹⁰⁶ OBERSON, n° 2 ad §4 ; RYSER/ROLLI, p. 70 ; VALLENDER, p. 28.

¹⁰⁷ ATF 131 II 562 (567) consid. 3.4. ; OBERSON, n° 1 s. ad §4 ; HÖHN/WALDBURGER, n° 21 ad §5 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 25 ; RIVIER, p. 101 ; RYSER/ROLLI, p. 71.

¹⁰⁸ OBERSON, n° 2 ad §4 ; GLAUSER, p. 730 ; RYSER/ROLLI (p. 76) soulignent que l'important est de trouver, dans chaque cas, la méthode la plus adéquate.

¹⁰⁹ HÖHN/WALDBURGER, n° 33 ad §5 ; RIVIER, p. 101 ; pour MEILI (p. 21 s.), le texte légal ne constitue qu'une aide à la détermination du sens d'une disposition.

¹¹⁰ RIVIER (p. 102) affirme que tel est également le cas lorsqu'il existe des divergences entre les textes français, allemand et italien.

¹¹¹ OBERSON (n° 7 ad §4) précise que l'examen des documents préparatoires du texte légal comprend le message, les rapports et les débats parlementaires. Malgré la grande utilité des documents préparatoires, celle-ci se perd avec le temps.

¹¹² RIVIER (p. 103) relève que le but général du droit fiscal – prélever l'impôt – ne peut pas être pris en considération pour interpréter une disposition.

¹¹³ ATF 131 II 562 (567) consid. 3.5 ; concernant les différents principes constitutionnels importants en matière d'interprétation du droit fiscal, BLUMENSTEIN/LOCHER (p. 26 ss) énoncent l'égalité de traitement, le principe de la bonne foi – dont le champ d'application est toutefois restreint en droit fiscal vu l'importance du principe de la légalité –, la garantie de la propriété qui protège le contribuable contre une imposition confiscatoire, etc.

¹¹⁴ RYSER/ROLLI, p. 71.

¹¹⁵ Cf. art. 127 Cst. ; concernant cet aspect, cf. infra 5.

¹¹⁶ ATF 131 II 562 (567) consid. 3.4 ; RYSER/ROLLI, p. 70.

Même si le législateur a oublié un cas d'assujettissement, un état de fait non visé par la loi fiscale ne saurait être imposé.¹¹⁷ Il en résulte que l'interprétation par analogie n'est pas admise en droit fiscal.¹¹⁸

2.5.2. Influence du droit civil pour l'interprétation en droit fiscal

Une particularité du droit fiscal réside dans sa relation étroite avec le droit civil. En effet, le législateur fiscal se base sur des concepts dont la structure relève du droit civil pour déterminer les cas d'imposition.¹¹⁹

L'interprétation des notions de droit civil empruntées par le législateur fiscal demeure une question délicate : l'autorité fiscale, a-t-elle le droit de s'écarter du concept de droit civil et, par ce biais, d'adopter une interprétation autonome ? Pour répondre à cette question, la disposition légale en cause doit être interprétée afin de déterminer si elle entend reprendre la notion de droit civil.¹²⁰ Plusieurs cas de figure sont envisageables :

Lorsque la loi fiscale contient un renvoi indiscutable à des notions civiles, l'autorité de taxation est liée par ces dernières.¹²¹

Le droit fiscal, tout en reprenant un terme du droit civil, peut lui conférer explicitement une portée propre. Tel est par exemple le cas à l'art. 3 al. 1 et 2 LIFD qui emploie la notion de « domicile » tout en précisant qu'il s'agit du domicile « au regard du droit fiscal ». ¹²² Evidemment, dans cette hypothèse, le sens donné en droit civil n'est pas déterminant.

Lorsque l'état de fait fiscal est revêtu d'un « habit juridique »¹²³ de droit civil¹²⁴, nous sommes en présence d'une construction à deux niveaux : d'une part, la réalité

¹¹⁷ OBERSON, n° 10 ad §4.

¹¹⁸ RIVIER, p. 102 ; HÖHN/WALDBURGER, n° 14 ad §5 ; BLUMENSTEIN, Moment, p. 197.

¹¹⁹ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 33.

¹²⁰ OBERSON, n° 5 ad §4 ; GLAUSER, p. 732 ; DUBS, p. 575 ; RYSER/ROLLI, p. 78.

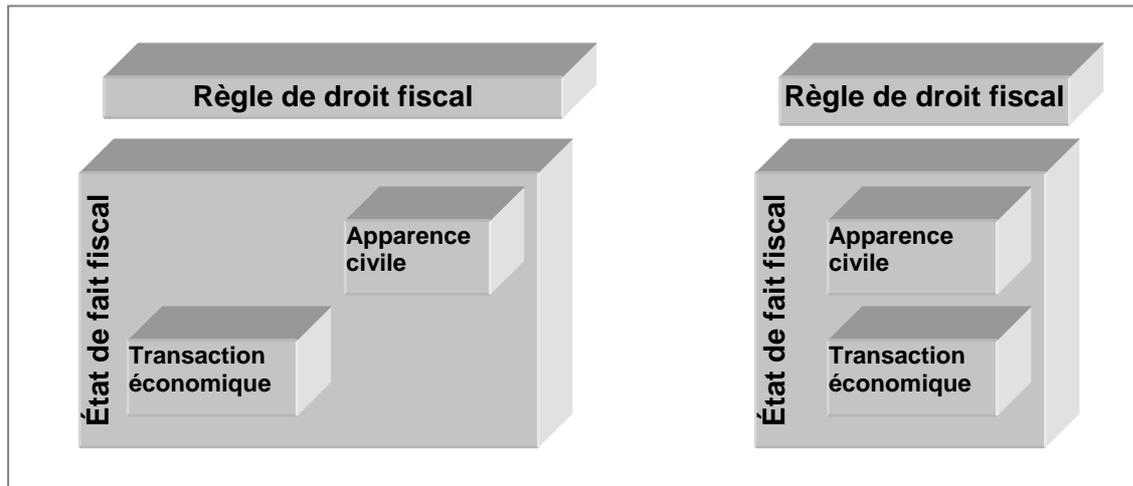
¹²¹ OBERSON (n° 5 ad §4) donne l'exemple de l'art. 49 al. 1 lit. a LIFD qui utilise les notions de société anonyme, société en commandite par actions et société à responsabilité limitée ; cf. GLAUSER, p. 731 s. ; BLUMENSTEIN, System, p. 24 ; BLUMENSTEIN, Beziehungen, p. 211a ; HÖHN (Wirtschaftliche Betrachtungsweise, p. 392) se réfère au *Prinzip der Verbindlichkeit der zivilrechtlichen Tatbestandsumschreibung* qui souffre toutefois une exception lorsque la forme de droit civil a été choisie uniquement dans un but d'éluider l'impôt.

¹²² Le texte allemand de l'art. 3 al. 1 LIFD parle de *steuerrechtlicher Wohnsitz*.

¹²³ Terme français repris par GLAUSER, p. 731.

¹²⁴ BLUMENSTEIN (System, p. 24) parle de *zivilrechtliche Gestaltungsform* ; BLUMENSTEIN précise que la réponse à cette question a évolué dans le temps. Tandis qu'au 19^{ème} siècle le droit civil obligeait également les autorités fiscales, tel n'est plus le cas de nos jours ; VALLENDER (p. 45) présente la *These von der vollständigen Selbständigkeit des Steuerrechts*, défendue par certains auteurs au début du 20^{ème} siècle en se fondant sur l'interprétation du § 4 de la « Reichsabgabenordnung » allemande.

économique, et, d'autre part, son apparence en droit civil.¹²⁵ BLUMENSTEIN¹²⁶ illustre cette situation clairement (cf. graphique ci-dessous). Ce cas de figure requiert une « double subsomption » : en effet, avant de subsumer l'état de fait fiscal selon la disposition pertinente, une subsomption du processus économique selon les normes de droit civil s'impose. Il s'agit d'analyser si « l'habit juridique » que revêt une transaction économique lui correspond (cf. coté droit du graphique) ou non (cf. coté gauche du graphique).¹²⁷



Ensuite, l'interprétation de la règle de droit fiscal permet de distinguer une règle reposant sur un concept de droit civil d'une règle à rattachement économique.¹²⁸ Dans le premier cas, l'autorité fiscale ne saurait s'écarter du sens de la disposition.¹²⁹ Dans le second, une interprétation économique est possible.¹³⁰

2.5.3. *Interprétation économique*¹³¹ en tant que méthode d'interprétation

Pour rappel, l'interprétation économique s'applique uniquement lorsque la règle se laisse guider par des considérations économiques¹³² ou, en d'autres mots, lorsque « les

¹²⁵ GLAUSER, p. 731 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 30 s.

¹²⁶ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 31.

¹²⁷ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 30.

¹²⁸ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 31 ; GLAUSER, p. 732.

¹²⁹ GLAUSER, p. 734 ; RYSER/ROLLI (p. 78) ajoutent que les normes reposant sur un concept de droit civil sont plus fréquentes en matière de droit fiscal successoral, de gain immobilier et des impôts sur les transactions juridiques.

¹³⁰ Tel est le cas par exemple lorsque les notions fiscales s'éloignent de celles du droit civil ; VALLENDER, p. 42 ; GLAUSER, p. 733.

¹³¹ RYSER/ROLLI (p. 75 s.) critiquent l'interprétation économique en la qualifiant d'utilitariste (par opposition à l'école dite « légaliste »). Selon eux (p. 86), cette méthode ne respecte ni le principe de la sécurité ni celui de la prévisibilité du droit et a comme corollaire une interprétation extensive. En effet, la recherche de l'efficacité serait faite « aux dépens du respect de la légalité ».

¹³² GASSNER, p. 75 ; OBERSON, n° 14 ad §4 ; cf. également BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 34.

termes empruntés du droit civil revêtent un sens plus large que leur seule portée juridique ». ¹³³ Dans les cas de normes fiscales à point de rattachement économique, l'approche économique consiste à analyser un état de fait selon la réalité économique sans se préoccuper de son apparence (de droit civil) ¹³⁴, c-à-d. en faisant abstraction de la forme juridique d'une transaction pour saisir sa nature économique. ¹³⁵ Ainsi, l'interprétation économique ne constitue pas une nouvelle règle d'interprétation, mais s'insère dans le catalogue des méthodes « traditionnelles », ¹³⁶ plus exactement dans le cadre de la méthode téléologique. ¹³⁷ Il convient de préciser que la limite de l'approche économique est – conformément au principe de légalité et comme pour toute autre méthode d'interprétation – le sens de la disposition ¹³⁸; ainsi, l'interprétation reste *intra legem* et non pas *praeter legem*. ¹³⁹

Il en résulte que l'interprétation économique en tant que sous-catégorie de l'interprétation téléologique sert de moyen pour lutter contre l'évasion fiscale (« au sens impropre »), mais uniquement en cas de disposition fiscale à rattachement économique. ¹⁴⁰ En effet, dans ce contexte, l'admissibilité de l'interprétation économique est indépendante des conditions de l'impôt élué. ¹⁴¹

MEILI conclut sa thèse en soulignant l'importance de l'interprétation selon le point de vue économique dans un marché mondial constamment en mouvement. En appliquant soigneusement la loi, les autorités fiscales seraient mieux placées que le législateur pour tenir compte des développements récents de la vie économique. ¹⁴²

¹³³ GLAUSER, p. 733.

¹³⁴ HÖHN, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*, p. 387.

¹³⁵ VALLENDER, p. 43 ; GLAUSER (p. 729) donne pour exemple le traitement des ventes de sociétés immobilières en matière de gains immobiliers : juridiquement, la vente d'actions d'une société immobilière est une aliénation de valeurs mobilières. Toutefois, en prenant en compte la réalité économique, le droit fiscal impose un gain immobilier.

¹³⁶ Cf. supra 2.5.1.

¹³⁷ DUBS, p. 569 ; OBERSON, n°12 ad §4 ; GLAUSER, p. 730 ; LÄUBLI (p. 49) est d'avis que l'interprétation selon la réalité économique est la conséquence même d'une interprétation correcte d'une norme à rattachement économique ; HÖHN, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*, p. 394.

¹³⁸ GASSNER, p. 78 ; HÖHN (*Steuerumgehung*, p. 155) ajoute que l'interprétation en faveur du fisc doit être refusée tout comme les astuces des contribuables rusés ; cf. également HÖHN, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*, p. 395.

¹³⁹ GLAUSER, p. 733.

¹⁴⁰ ZUPPINGER, p. 171 ; GASSNER, p. 82 ; HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 152 et 155 ; HÖHN (*Steuereinsparung*, p. 151) précise que l'interprétation économique permet d'éviter « l'évasion au sens impropre » (*unechte Steuerumgehung*).

¹⁴¹ ATF 115 Ib 238 (241) consid. 3.b.

¹⁴² MEILI, p. 172.

2.5.4. Distinction : interprétation économique et évasion fiscale

Malgré leur point commun, l'interprétation économique se distingue nettement de l'impôt élué. Tout d'abord, leur champ d'application n'est pas le même. Comme le souligne HANS DUBS, ancien juge au Tribunal fédéral, l'interprétation économique s'impose pour les dispositions à rattachement économique, mais est exclue pour les dispositions qui reposent sur un pur concept de droit civil. L'interprétation de la norme en question permet de déterminer à quelle catégorie elle appartient.¹⁴³

En sa qualité de sous-catégorie de l'interprétation téléologique, l'interprétation économique concerne uniquement l'interprétation abstraite d'une norme et non pas la solution dans un cas concret.¹⁴⁴ A l'opposé, si l'interprétation de la norme relève son rattachement civil – à l'exclusion de l'interprétation économique – l'autorité fiscale peut analyser dans chaque cas concret l'existence de l'impôt élué. Elle peut donc faire abstraction de la forme juridique choisie par le contribuable et imposer l'état de fait sous-jacent.¹⁴⁵

De plus, une disposition à rattachement économique doit toujours être interprétée au moyen de l'interprétation économique.¹⁴⁶ Cette dernière doit donc être appliquée de manière constante.¹⁴⁷ HÖHN¹⁴⁸ résume le procédé : « *Massgebend ist einzig und allein der Sinn des betreffenden Rechtssatzes. Geht dieser dahin, dass auf den wirtschaftlichen Inhalt abgestellt werden soll, dann muss seine wirtschaftliche Betrachtungsweise angewandt werden* ». A l'inverse, la décision de l'existence ou non d'une évasion fiscale doit être prise dans chaque cas concret.

En outre, il convient de préciser que le fisc n'a pas le droit d'apprécier un seul et même état de fait en se fondant une fois sur la forme juridique et une autre fois sur la réalité économique. Un tel comportement émanant de l'autorité de taxation est contradictoire et viole le principe de la bonne foi (art. 9 Cst.).¹⁴⁹

¹⁴³ DUBS, p. 578.

¹⁴⁴ DUBS, p. 575.

¹⁴⁵ DUBS (p. 576) précise que le mécanisme adopté par l'administration dans un cas d'évasion fiscale ne consiste pas en une deuxième interprétation de la norme fiscale selon un point de vue économique, mais réside dans le fait que – exceptionnellement, lorsque les conditions de l'impôt élué sont remplies – « l'habit juridique » que revêt la transaction en question n'est pas accepté par les autorités de taxation dans ce cas concret.

¹⁴⁶ DUBS, p. 577.

¹⁴⁷ GLAUSER (p. 734) souligne – en s'opposant au dualisme des méthodes – que l'administration n'a pas le droit de se baser « *tantôt sur la réalité économique tantôt sur la stricte application du droit civil* » ; à ce sujet, cf. également ATF 109 Ib 110 (113) consid. 3.

¹⁴⁸ HÖHN, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*, p. 395.

¹⁴⁹ ATF 103 IA 20 (25) consid. 4.d. dans lequel l'autorité de taxation zurichoise a perçu - lors de la transformation de la raison individuelle X en quatre sociétés anonymes - des droits de mutation ainsi que l'impôt sur les gains immobiliers. En considérant la forme juridique choisie

3. Champ d'application de l'évasion fiscale

Comme nous l'avons vu ci-dessus¹⁵⁰, la question de l'évasion fiscale (« au sens propre » pour reprendre la terminologie de HÖHN¹⁵¹) se pose seulement dans le cas d'une norme fiscale dont l'interprétation¹⁵² a révélé que la disposition repose sur un pur concept de droit civil.¹⁵³ Dans ce cas, l'administration doit respecter le sens juridique de ladite disposition.¹⁵⁴ Toutefois, lorsque la situation de non-imposition est choquante, l'instrument de l'évasion fiscale permet de corriger la disposition fiscale.¹⁵⁵ Partant, il s'agit d'une interprétation *praeter legem*.

A l'inverse, lorsque nous sommes en présence d'une disposition à rattachement économique, c'est l'interprétation économique qui sert de « remède » pour faire abstraction de la construction civile et pour apprécier la nature économique d'une opération (évasion fiscale « au sens impropre »).¹⁵⁶ Dans ce cas, l'interprétation est *intra legem*.

4. Conditions de l'évasion fiscale

4.1. Généralités

Les conditions posées par le Tribunal fédéral¹⁵⁷ dans une jurisprudence constante ont déjà été évoquées plus haut.¹⁵⁸ En effet, en comparant la définition d'un arrêt de 1933 avec celle donnée par notre Haute Cour en 2007, on remarque qu'elles sont

comme déterminante pour la taxation, le fisc a reconnu l'indépendance de ces quatre sociétés anonymes. Toutefois, lorsqu'une des sociétés a vendu des immeubles, l'autorité de taxation n'a pas reconnu les déductions d'honoraires (pour l'impôt sur les gains immobiliers) payés à une autre de ces quatre sociétés figurant comme courtier. Le TF a considéré qu'un tel comportement de la part du fisc zurichois était contradictoire et violait le principe de la bonne foi ; cf. également BLUMENSTEIN, System, p. 168.

¹⁵⁰ Cf. supra 2.5.4.

¹⁵¹ Cf. HÖHN, Steuerumgehung, p. 155.

¹⁵² À ce sujet, HÖHN (Steuerumgehung, p. 153) est d'avis que, avant d'examiner s'il existe un cas d'impôt éludé ou non, il faut que la disposition en question soit interprétée correctement.

¹⁵³ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 33 ; DUBS, p. 572.

¹⁵⁴ GLAUSER (p. 734) précise que, en matière de normes à rattachement civil, il n'y a pas de place pour l'interprétation économique ; cf. supra 2.5.2.

¹⁵⁵ GLAUSER, p. 736 s.

¹⁵⁶ Cf. supra 2.5.2., 2.5.3. et 2.5.4.

¹⁵⁷ Conditions que le TF reprend de BLUMENSTEIN, Beziehungen, p. 239a s. ; ATF 59 I 272 (284) consid. 8.

¹⁵⁸ Cf. supra 1.1.

matériellement identiques.¹⁵⁹ Dans son *Leitentscheid* de 1933, le Tribunal fédéral admet l'impôt éludé aux conditions suivantes :

« la recourante n'a donné à l'entreprise la forme (...) qu'en vue d'échapper à l'impôt ou d'alléger artificiellement ses charges fiscales (...) ».

« a) si la recourante, pour obtenir le résultat visé, avait eu recours à un procédé insolite, et b) si ce procédé avait eu en fait pour résultat de procurer un allègement des charges fiscales ». ¹⁶⁰

En 2007, les conditions de l'évasion fiscale sont formulées comme suit :

« Sur le plan objectif, la forme juridique dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux normes économiques ; sur le plan subjectif, le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie de l'impôt qui aurait été perçu si l'affaire avait été réglée normalement ; enfin, la voie choisie entraînerait une notable économie d'impôt pour le contribuable si le fisc l'admettait ». ¹⁶¹

L'examen portant sur la réunion ou non des trois conditions susmentionnées doit tenir compte de toutes les particularités du cas concret. ¹⁶² De surcroît, il ne suffit pas à l'administration fiscale de présumer l'existence de ces éléments, mais elle doit encore les prouver. Quant au contribuable, il a la possibilité d'en apporter la preuve du contraire. ¹⁶³ De surcroît, un cas d'impôt éludé ne doit pas être admis aisément, mais, au contraire, uniquement comme mesure d'*ultima ratio*. ¹⁶⁴

4.2. Construction insolite

Le Tribunal fédéral requiert, comme première condition de l'évasion fiscale, l'élément objectif consistant à choisir une forme juridique qui « apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée aux normes économiques ». ¹⁶⁵ De plus,

¹⁵⁹ STEINMANN, p. 358.

¹⁶⁰ ATF 59 I 272 (284) consid. 8.

¹⁶¹ Arrêt du Tribunal administratif fédéral du 28 septembre 2007 (B-2266/2006) consid. 4.3.

¹⁶² Arrêt du 10 juillet 2006, consid. 2.2. = StE 2006 A12 n° 15.

¹⁶³ BLUMENSTEIN, System, p. 28.

¹⁶⁴ StE 2000 A12 n° 8 ; CAGIANUT, p. 249.

¹⁶⁵ Dans l'ATF 131 II 627 (636) consid. 5.2., le TF a considéré que le rachat d'années de cotisations pour la prévoyance professionnelle suivi d'un prélèvement du même montant cinq jour plus tard constituait une construction insolite qui ne pouvait s'expliquer que par la volonté du contribuable de réaliser une économie d'impôt notable ; dans un arrêt du 20 juin 1969 = Archives 38, p. 499 (504), le TF a considéré que le contribuable qui désire vendre sa raison individuelle et qui, au lieu de vendre les actifs et les passifs de celle-ci, la transforme en une société anonyme sans qu'il n'y ait d'imposition des réserves latentes et qui vend ensuite la majorité des actions de ladite SA, élude l'impôt. La transformation de la raison individuelle en une SA et la vente des actions sont des actes valables du point de vue du droit civil, mais

le contribuable doit parvenir au même résultat économique que s'il avait utilisé la forme juridique « habituelle » visée par la loi fiscale.^{166 167} Il convient de préciser à ce sujet que les contribuables ont, en vertu du principe de la liberté contractuelle découlant de l'art. 19 al. 1 CO, le droit d'aménager leurs contrats comme ils le souhaitent.¹⁶⁸ L'autorité ne saurait s'y opposer que si la forme choisie se présente comme inappropriée ou insolite par rapport au but économique recherché.¹⁶⁹ La construction insolite est définie négativement comme une forme juridique qui n'est pas choisie habituellement et qui ne doit pas être choisie pour atteindre le but économique visé.¹⁷⁰

Afin de déterminer si, au moyen d'une construction insolite, le contribuable a effectivement atteint le même but économique que l'état de fait prévu par la loi fiscale, l'autorité de taxation doit prendre en considération tous les éléments du cas concret. Partant, il ne faut pas que le contribuable subisse des désavantages considérables en raison de son choix d'une forme juridique « insolite ».¹⁷¹ S'il poursuivait un autre but qui ne peut être atteint en utilisant la forme juridique habituelle, soit des « *motifs commerciaux sérieux* »¹⁷² l'administration fiscale ne pourrait point s'y opposer.¹⁷³ Aussi, un état de fait peut-il être revêtu d'une forme inhabituelle si ce choix n'a pas été opéré principalement pour des raisons fiscales.¹⁷⁴

constituent des opérations insolites du point de vue du but économique visé, soit de la vente de l'entreprise. De plus, par arrêt du 12 juillet 2001 = RF 2002, 159, une donation faite par les parents à leurs enfants dont ils assument l'entretien suivi par le prêt portant intérêt du même montant accordé par les enfants à leurs parents fut jugé insolite (*ungewöhnlich*). Par arrêt du 10 juillet 2006 = StE 2006 A12 n° 15, notre Haute Cour a objecté l'évasion fiscale à un contribuable qui, dans un premier temps, avait libéré le capital de sa société liechtensteinoise avec du capital étranger pour, ensuite, s'accorder un prêt portant intérêt de ce capital afin d'acquérir un immeuble. L'autorité fiscale n'a, à juste titre, pas admis la déduction des intérêts passifs payés à la société pour le prêt obtenu ni les intérêts passifs du prêt nécessaire à la libération du capital-action. Même si une majorité de la doctrine considère la prolongation isolée et modérée de l'exercice commercial au-delà de douze mois comme admissible, le TF a décidé, dans un arrêt rendu le 2 avril 1993 = StE A12 n° 5 = Archives 63, 822 = RDAF 1996, 138 (140), que le fait de n'avoir clos que deux exercices en 36 mois était inapproprié aux données économiques et conduisait à une notable économie d'impôt car, par ce biais, le bénéfice résultant de la vente d'un immeuble serait sensiblement amoindri.

¹⁶⁶ STEINMANN, p. 356 ; MEILI (p. 6 ss) décompose le critère objectif en deux sous-critères, celui de la *Ungewöhnlichkeit* et celui de la *Verwirklichung des steuerbaren wirtschaftlichen Tatbestandes*.

¹⁶⁷ BÖCKLI (p. 291) en critiquant le terme de *Ungewöhnlichkeit* cet auteur demande si le contribuable a une obligation de *Gewöhnlichkeit* et si « *l'innovation est imposable* ».

¹⁶⁸ TERCIER, n° 503.

¹⁶⁹ MEILI, p. 6.

¹⁷⁰ BLUMENSTEIN (Beziehungen, p. 239a s.) précise que cet élément, à savoir le fait que l'acte juridique ne doive pas nécessairement revêtir la forme anormale choisie par le contribuable pour atteindre le but économique visé, constitue un indice pour constater l'existence de la condition subjective.

¹⁷¹ STEINMANN, p. 356 ; BLUMENSTEIN, Beziehungen, p. 239a.

¹⁷² BÖCKLI, p. 303, littéralement : « *ernsthafte geschäftliche Gründe* ».

¹⁷³ BLUMENSTEIN, Beziehungen, p. 239a.

¹⁷⁴ MEILI, p. 7.

4.3. Choix dans le but d'économie d'impôt

L'élément subjectif, la deuxième condition posée par le Tribunal fédéral pour admettre un cas d'impôt éludé, est donné lorsque le contribuable a choisi la forme juridique insolite uniquement dans un but d'économie d'impôt. Cette condition fait toutefois l'objet de controverses en doctrine : BLUMENSTEIN¹⁷⁵ estime que l'administration fiscale peut présumer l'existence de l'élément subjectif lorsqu'elle doit partir du principe que le contribuable a fait usage du procédé insolite dans le seul but d'économiser des impôts. STEINMANN ajoute le cas du contribuable, qui, en revêtant ses actes juridiques d'une forme insolite, parvient au même résultat économique que le procédé normal procurerait ; toutefois, l'utilisation de la forme insolite entraîne une notable économie d'impôt.¹⁷⁶ La présomption de l'intention d'éluder l'impôt doit cependant être rejetée si le contribuable avait un autre motif pour le choix de la forme « anormale ».¹⁷⁷ Tel est notamment le cas quand le contribuable assume des désavantages économiques considérables liés au choix de la forme juridique non prévue par la loi fiscale et que ces inconvénients compensent l'impôt ainsi « économisé » ou quand le contribuable ne réalise pas le même but économique.¹⁷⁸

L'intention du contribuable d'économiser des impôts moyennant une structure anormale doit – tout comme la condition objective – être établie par l'administration.¹⁷⁹ Toutefois, il découle de la nature même de cet élément que l'autorité de taxation peut se contenter, en règle générale, d'une preuve par indices.¹⁸⁰ BLUMENSTEIN¹⁸¹ affirme que l'utilisation d'une construction anormale peut constituer un tel indice. Le contribuable conserve cependant la possibilité de démontrer que la voie insolite a été choisie pour des motifs autres que fiscaux.¹⁸² MEILI¹⁸³ souligne à juste titre que la preuve apportée par le contribuable ne doit être admise qu'à des conditions très restrictives. En effet, il se base sur un arrêt¹⁸⁴ dans lequel le Tribunal fédéral a nié l'existence de l'élément subjectif contrairement aux instances précédentes, car le contribuable avait réussi à convaincre le Tribunal fédéral « *dass er von kaufmännischen und rechtlichen Problemen wenig versehe* ».

¹⁷⁵ BLUMENSTEIN, System, p. 28.

¹⁷⁶ STEINMANN, p. 361.

¹⁷⁷ LÄUBLI, p. 18.

¹⁷⁸ STEINMANN, p. 360.

¹⁷⁹ BLUMENSTEIN, Moment, p. 201.

¹⁸⁰ MEILI (p. 9) et LÄUBLI (p. 19) soulèvent la difficulté de prouver l'intention d'un être humain.

¹⁸¹ BLUMENSTEIN, Moment, p. 201.

¹⁸² BLUMENSTEIN, System, p. 28.

¹⁸³ MEILI, p. 9 s.

¹⁸⁴ ATF du 15 juin 1973 in : RF 29, 405 ss.

BÖCKLI¹⁸⁵ et WACKERNAGEL¹⁸⁶ se prononcent contre l'application du critère subjectif. Pour BÖCKLI, l'exigence du *dolus malus contra fiscum* équivaut à l'absence de « *motifs commerciaux sérieux* »¹⁸⁷ justifiant le choix de la forme insolite et s'insère ainsi dans l'examen de la condition objective.¹⁸⁸ Il soulève, en outre, que cet élément n'est souvent pas pris en considération par le Tribunal fédéral¹⁸⁹, ou alors que la réalisation de la condition subjective est déduite de l'existence d'une construction anormale et de sa conséquence qui consiste en un allègement des charges fiscales.¹⁹⁰

4.4. Economie d'impôt notable

La troisième et dernière condition¹⁹¹ de l'impôt élué est remplie lorsque le contribuable réalise une économie d'impôt notable en cas d'admission par le fisc de la voie insolite choisie. Cet élément dont l'accent doit être mis sur l'adjectif « notable » (*erheblich*)¹⁹² ne pose guère de problèmes.

L'économie d'impôt peut être de trois sortes¹⁹³ : premièrement, le contribuable peut ne pas devoir payer un impôt dû d'après la *ratio legis*. Deuxièmement, en raison de la construction inappropriée, l'impôt dû peut être diminué. Troisièmement, contrairement au but de la loi, l'économie d'impôt peut provenir d'un ajournement de la naissance de la créance fiscale.

5. Fondements de l'évasion fiscale

5.1. Exigences du principe de la légalité

Dans le chapitre relatif à l'interprétation des dispositions fiscales, l'importance du principe de la légalité a déjà été esquissée.¹⁹⁴ Afin de déterminer son fondement, il

¹⁸⁵ BÖCKLI, p. 293.

¹⁸⁶ WACKERNAGEL, p. 36.

¹⁸⁷ BÖCKLI, p. 303, littéralement : « *ernsthafte geschäftliche Gründe* ».

¹⁸⁸ BÖCKLI, p. 304.

¹⁸⁹ BÖCKLI (p. 295) se réfère toutefois à un arrêt du TF rendu en matière de distribution dissimulée de bénéfiques (Archives 43, p. 238 ss).

¹⁹⁰ BÖCKLI (p. 295) ne cite pas d'exemple à ce sujet. En examinant un des derniers arrêts du TF, l'ATF 131 II 627 (636), nous pouvons toutefois constater que la Haute Cour semble effectivement déduire d'une construction insolite l'existence de la volonté du contribuable de réaliser une notable économie d'impôt.

¹⁹¹ La doctrine alémanique parle de *effektmässiges Element*.

¹⁹² STEINMANN, p. 361 ; LÄUBLI, p. 23.

¹⁹³ WACKERNAGEL, p. 30 s.

¹⁹⁴ Cf. supra 2.5.1.

s'agit à présent d'examiner l'évasion fiscale à la lumière du principe de la légalité, considéré par LOCHER¹⁹⁵ comme le principe central du domaine fiscal.

Le principe de *no taxation without representation*¹⁹⁶ fait appel au législateur qui doit « *prévoir les cas d'imposition et le cercle des contribuables de même que l'objet de l'impôt et son montant maximum* ». ¹⁹⁷ A l'exigence d'une disposition générale et abstraite s'ajoute celle de son degré de densité : la norme stipulant le cas d'imposition doit être suffisamment précise (*hinreichend bestimmt*).¹⁹⁸ En effet, la densité d'une règle doit augmenter avec le degré d'atteinte des intérêts du particulier.¹⁹⁹ Par conséquent, toute imposition nécessite une base légale suffisante. Cette nécessité sert à la mise en œuvre du principe de la sécurité du droit et du principe de l'égalité de traitement des contribuables.²⁰⁰ Toutefois, une certaine imprécision de la règle fiscale se justifie afin de garantir une décision appropriée dans chaque cas concret.²⁰¹

Si la fiscalité est considérée comme « *affaire du législateur* »²⁰², il faut s'interroger sur le droit de l'autorité fiscale d'imposer, en recourant à la notion d'impôt éludé, un état de fait qui n'est justement pas prévu par une disposition légale.²⁰³ En 1963, HÖHN relève à ce sujet que, lorsque l'interprétation de la disposition parvient à la conclusion qu'un état de fait n'est pas imposable, seul le législateur peut lutter contre l'évasion fiscale, en adoptant par exemple une clause spéciale complémentaire (*Ersatztatbestand*).²⁰⁴ Une quinzaine d'années plus tard, en considérant l'inadmissibilité de l'impôt éludé, ce même auteur admet qu'il convient d'analyser si le principe de la légalité interdit ou non l'imposition d'un cas d'évasion fiscale.²⁰⁵

Comme fondements possibles, la doctrine a proposé des fondements légaux, à savoir les clauses spéciales complémentaires (*Ersatztatbestände*) et la clause générale et des fondements reposant sur des principes généraux tels que la bonne foi, l'interdiction de l'arbitraire ainsi que l'interdiction de l'abus de droit.

¹⁹⁵ LOCHER, Legalitätsprinzip, p. 1.

¹⁹⁶ LOCHER, Legalitätsprinzip, p. 4.

¹⁹⁷ ATF 102 IB (151) 155 consid. 3.a. ; cf. art. 127 al. 1 Cst. ; cf. également CAGIANUT, p. 251.

¹⁹⁸ LOCHER, Legalitätsprinzip, p. 5 ; « *Ein gutes Gesetz soll das, was es anzuordnen hat, in möglichst genauen, klaren und eindeutigen Regelungen festlegen. Dieses Postulat gilt insbesondere da, wo es sich um ein Gesetz handelt, das für den Bürger gegenüber dem Staat Pflichten statuiert.* », cf. WACKERNAGEL, p. 15 ; cf. CAGIANUT, p. 251.

¹⁹⁹ BLUMENSTEIN, Bedeutung, p. 207.

²⁰⁰ LOCHER, Legalitätsprinzip, p. 2 ; MEILI, p. 31 ; dans ce contexte, la doctrine allemande parle de *Steuergerechtigkeit*, cf. MATTEOTTI, p. 181.

²⁰¹ LOCHER, Legalitätsprinzip, p. 6.

²⁰² BLUMENSTEIN, Bedeutung, p. 207.

²⁰³ Mis à part les deux exceptions exposées infra 5.2.

²⁰⁴ HÖHN, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, p. 398 ss.

²⁰⁵ HÖHN, Steuerumgehung, p. 147.

5.2. Fondements légaux

5.2.1. Généralités

La doctrine admet unanimement qu'il incombe en première ligne au législateur d'éviter les cas d'évasion fiscale par une rédaction des textes légaux qui permette de dégager la charge fiscale par voie d'interprétation.²⁰⁶ Toutefois, des formules vagues ou imprécises ou encore un simple oubli par le législateur peuvent faire l'objet d'impôt éludé et sont inévitables.²⁰⁷

Afin de respecter les exigences du principe de la légalité, certains auteurs ont proposé de lutter contre l'évasion fiscale en adoptant – après coup – des clauses spéciales complémentaires (*Ersatztatbestände*, 5.2.2.) ou encore en fixant l'impôt éludé et ses conséquences dans une clause générale (5.2.3.). Cette dernière peut également se présenter comme une disposition couvrant tous les états de faits qui pourraient échapper à la disposition de base et qui procureraient le même avantage économique que celle-ci.

Les tableaux ci-dessous illustrent la différence entre la clause spéciale complémentaire (*Ersatztatbestand*, tableau A) d'une part, et la clause générale (tableau B) d'autre part. Dans le tableau A, l'utilisation de la clause spéciale complémentaire permet d'assujettir à l'impôt un état de fait spécifique (en gris) qui n'était pas couvert jusqu'alors par la loi fiscale et qui permettait aux contribuables de contourner la disposition de base (en blanc) tout en parvenant au même but économique et en réalisant une économie d'impôt notable.

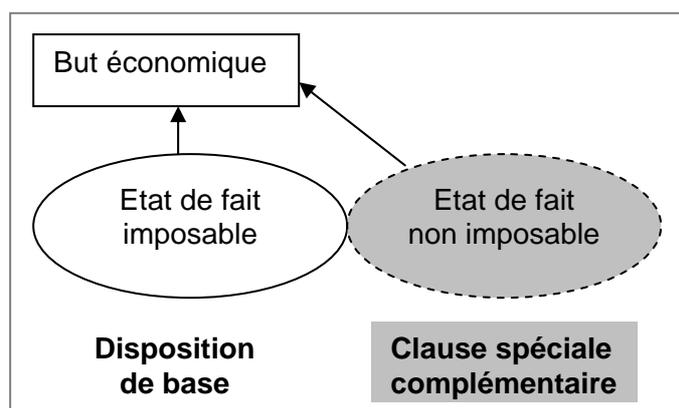


Tableau A

²⁰⁶ MATTEOTTI, p. 152 ; CAGIANUT, p. 251 et 259 ; ZUPPINGER, p. 173.

²⁰⁷ BOSSHARDT, p. 61 ; à ce sujet, MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, livre 29, chapitre 16, affirme : « Comme les lois inutiles affaiblissent les lois nécessaires, celles qu'on peut éluder affaiblissent la législation ».

Il ressort du tableau B que la clause générale a pour but de couvrir tous les états de faits (en gris) qui procurent le même avantage économique que la disposition de base (en blanc).

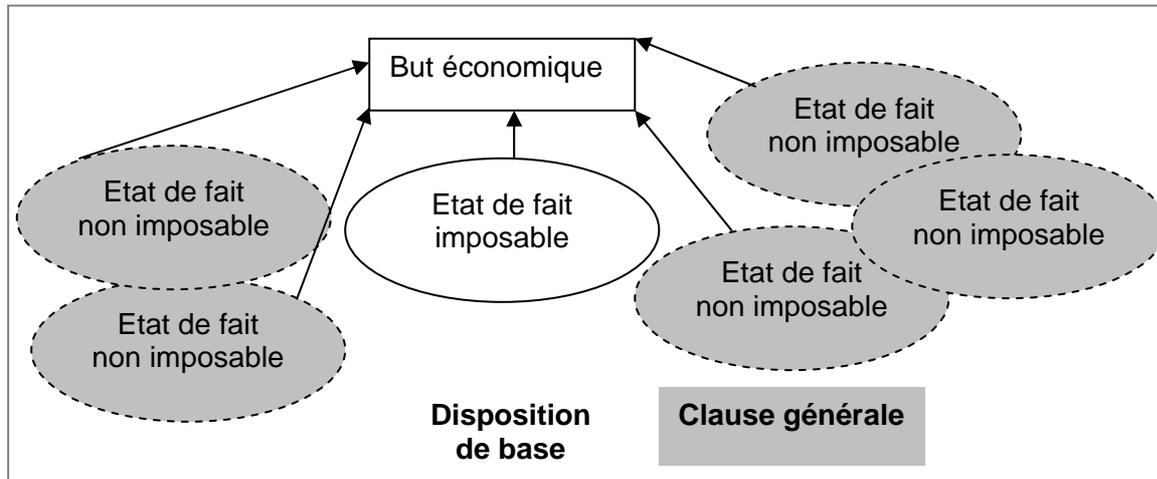


Tableau B

5.2.2. *Ersatztatbestand*²⁰⁸ (clause spéciale complémentaire)

Suite au constat qu'une disposition légale fait souvent l'objet d'une évasion fiscale, le législateur peut intervenir en créant une clause spéciale complémentaire (*Ersatztatbestand*) qui assujettit à l'impôt un état de fait spécifique n'étant pas couvert par la loi fiscale jusqu'alors.²⁰⁹

L'avantage évident d'une telle réglementation légale est le respect du principe de la légalité puisque l'état de fait imposable figure désormais explicitement dans une loi formelle.²¹⁰ Toutefois, le *Ersatztatbestand* est aussi susceptible d'être lacunaire, tout comme l'était la disposition de base dont il comble un oubli du législateur.²¹¹ Par conséquent, le *Ersatztatbestand* peut lui aussi faire l'objet d'un impôt éludé. En outre, l'adoption d'une clause spéciale complémentaire est postérieure à la connaissance du législateur de la « voie détournée » choisie par les contribuables, autrement dit de la disposition qui fait l'objet d'évasion fiscale.²¹²

²⁰⁸ La terminologie allemande utilise également le terme de *Spezialklausel* : MEILI, p. 36.

²⁰⁹ Cf. tableau A, supra 5.2.1. ; BLUMENSTEIN, Beziehungen, p. 227a.

²¹⁰ HÖHN, Steuerumgehung, p. 151 ; MEILI, p. 37.

²¹¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, p. 227a.

²¹² MEILI, p. 37.

5.2.3. Gesetzliche Generalklausel²¹³ (clause générale)

Une autre possibilité de combattre l'évasion fiscale en tentant de respecter le principe fondamental de la légalité²¹⁴ est l'adoption d'une clause générale. Il existe deux définitions légèrement différentes de cette dernière :

1. BLUMENSTEIN, en s'inspirant du paragraphe 10 du droit fiscal allemand²¹⁵, propose de prévoir l'état de fait de l'évasion fiscale ainsi que ses conséquences dans une règle fiscale.²¹⁶ Cette démarche a toutefois pour conséquence de remplacer une formulation précise de l'objet imposable par une clause générale, faisant gagner en importance le pouvoir d'appréciation de l'autorité de taxation.²¹⁷
2. Une autre définition de la clause générale donnée par la doctrine est la suivante : le législateur prévoit aussi l'imposition de tous les états de faits à l'aide desquels le contribuable parvient au même résultat économique que celui offert par la disposition de base.²¹⁸ Cette clause autorise l'autorité de taxation à tenir compte de la réalité économique d'un état de fait.²¹⁹

Au niveau fédéral, la LIFD ne prévoit pas de clause générale relative à l'évasion fiscale. Cependant, une telle clause peut être trouvée à l'art. 21 al. 2 de la LIA qui dispose au sujet des conditions du droit au remboursement de l'impôt anticipé : « *Le remboursement est inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éluider un impôt* ».

La doctrine a critiqué la formulation souvent très large des clauses générales qui porte atteinte au principe de la prévisibilité du droit.²²⁰ Ce reproche vaut notamment pour l'art. 21 al. 2 LIA. Même si la clause générale semble remplir l'exigence d'une base légale formelle, elle ne satisfait pas le critère de densité requis par le principe de la légalité.²²¹ De plus, à la lumière de l'interprétation économique qui permet d'apprécier un état de fait selon la réalité économique en faisant abstraction de la forme juridique,

²¹³ MEILI (p. 33 ss) distingue deux sortes de clauses générales : d'une part, celles qui s'appliquent pour toute la législation fiscale, et, d'autre part, celles qui ne s'appliquent que pour un certain type d'impôt.

²¹⁴ Cf. supra 5.1. ; HÖHN, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*, p. 400 s.

²¹⁵ Paragraphe 10 de la *Reichsabgabenordnung* du 22 mai 1931.

²¹⁶ BLUMENSTEIN, *Beziehungen*, p. 228a.

²¹⁷ BLUMENSTEIN, *Beziehungen* (p. 229a) explique que dans cette hypothèse, le législateur doit décrire l'état de fait de l'évasion fiscale le plus précisément possible de sorte à limiter le pouvoir d'appréciation de l'autorité.

²¹⁸ Cf. tableau B, supra 5.2.1. ; MEILI, p. 31.

²¹⁹ HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 152.

²²⁰ HÖHN, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*, p. 401 ; MEILI (p. 32) s'exprime en principe pour une énumération casuistique des états de faits sujets à imposition tout en admettant qu'elle n'est pas toujours possible en raison des changements rapides dans la vie économique et du désir des contribuables d'échapper à l'impôt.

²²¹ BÖCKLI, p. 308 s.

les clauses générales autorisant le fisc à tenir compte de la situation économique d'une transaction sont superflues.²²²

5.3. Fondements reposant sur des principes généraux

5.3.1. Généralités

La doctrine critique à juste titre le Tribunal fédéral qui n'a jamais donné une motivation précise pour l'application de l'évasion fiscale (en l'absence de fondement légal).²²³ Il convient d'analyser les principes généraux auxquels notre Haute Cour fait allusion lorsqu'elle fonde une imposition non pas sur une disposition légale mais sur l'évasion fiscale. Il s'agit d'abord de la bonne foi²²⁴ (5.3.2.) et de l'interdiction de l'abus de droit²²⁵ (5.3.4.). De surcroît, la doctrine moderne propose d'appliquer l'interdiction de l'arbitraire pour justifier la correction d'une loi (5.3.3).

5.3.2. Bonne foi

Le principe de la bonne foi découle de l'art. 5 al. 3 Cst.²²⁶ qui règle l'activité de l'Etat régi par le droit. Cet article constitutionnel qui oblige non seulement les autorités mais également les particuliers²²⁷ d'agir « *de manière conforme aux règles de la bonne foi* » régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables.²²⁸ Alors que l'art. 5 al. 3 Cst. est plutôt de nature programmatrice, l'art. 9 Cst. confère au contribuable le droit fondamental d'être traité par les organes étatiques conformément aux règles de la bonne foi.²²⁹

Autrefois, la doctrine²³⁰, en rappelant le caractère lacunaire inhérent à de nombreuses dispositions légales, proposait d'utiliser le principe de la bonne foi comme méthode d'interprétation pour dégager le sens véritable des règles imprécises.²³¹ Dans son

²²² MEILI, p. 42 ; HÖHN, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*, p. 402.

²²³ GLAUSER, p. 737 ; HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 157 ; dans son *Leitentscheid*, le TF se réfère à l'article de BLUMENSTEIN qui, lui, fait référence à l'art. 10 de la *Reichsabgabenordnung* (droit allemand) du 22 mai 1931 : MATTEOTTI, p. 175

²²⁴ Cf. Archives 35, 236.

²²⁵ Cf. Archives 19, p. 91 consid. 1 ; ATF 98 Ib 314 (323) consid. 3.d. ; ATF 102 Ib 151 (156) consid. 3.b.

²²⁶ MÜLLER/SCHEFER (p. 25) relèvent à ce sujet que déjà sous l'ancienne Constitution de 1874 – en se basant sur l'art. 2 al. 1 CC – la bonne foi était considérée comme un principe fondamental de tout l'ordre juridique.

²²⁷ MATTEOTTI, p. 161.

²²⁸ ATF 131 II 627 (637) consid. 6.1.

²²⁹ MATTEOTTI, p. 161.

²³⁰ BOSSHARDT, p. 61 ; cf. également BLUMENSTEIN IRÈNE, *Steuergerechtigkeit in der Rechtsordnung*, in : Archives 9, p. 284.

²³¹ Contra : GEERING, p. 131.

message de 1943 pour le projet de loi concernant les impôts cantonaux et communaux, le législateur st. gallois constata à son tour que – vu les multiples possibilités offertes par la vie économique – le texte d'une loi fiscale est tantôt trop étroit tantôt trop large. Le législateur souhaita corriger cette imperfection en ancrant le principe de la bonne foi dans la loi.²³² En 1964, le Tribunal fédéral²³³ considéra à son tour l'évasion fiscale comme une violation du principe de la bonne foi et autorisa le fisc à faire abstraction de la construction juridique même en absence de toute base légale.

La doctrine actuelle semble admettre que le contribuable qui élude l'impôt réalise un comportement contraire au principe de la bonne foi.²³⁴ En effet, la réalisation d'une économie d'impôt notable par ce dernier prive la collectivité d'un montant correspondant. Toutefois, l'autorité fiscale ne semble pas pouvoir se fonder sur la bonne foi pour imposer un état de fait non couvert par une loi fiscale en vertu des deux raisons suivantes :

1. Même si l'on considérait le devoir de s'acquitter des impôts comme *Schuldverhältnis*²³⁵ en se référant à l'obligation en droit civil, la bonne foi en matière fiscale ne pourrait avoir la même portée qu'en droit privé. En effet, alors que ce dernier règle les rapports de droit issus de la liberté contractuelle des parties, l'obligation du contribuable envers la collectivité constitue une atteinte à son patrimoine et doit donc respecter le principe de la légalité.²³⁶ Il s'ensuit qu'une interprétation de la règle fiscale aboutissant à un cas de non-imposition ne saurait être corrigée par le principe de la bonne foi.²³⁷
2. HÖHN²³⁸ relève à juste titre que le principe de la bonne foi s'applique uniquement dans les relations concrètes entre l'administration et les contribuables.²³⁹ Pourtant, l'évasion fiscale échappe à ce champ d'application puisqu'elle concerne le rapport du contribuable avec la loi.

²³² BOSSHARDT, p. 52. Le projet d'article avait la teneur suivante : « *Die Vorschriften dieses Gesetzes sind nach Treu und Glauben anzuwenden und zu erfüllen. Werden zur Erreichung von Steuervorteilen Rechtsgeschäfte abgeschlossen oder Rechtsformen verwendet, die dem wirtschaftlichen Tatbestand nicht entsprechen, so sind die Steuern nach Massgabe des wirtschaftlichen Tatbestandes zu entrichten* ».

²³³ Archives 35, p. 236.

²³⁴ MEILI, p. 48.

²³⁵ BLUMENSTEIN, Bedeutung, p. 208.

²³⁶ MEILI, p. 48.

²³⁷ CAGIANUT, p. 254 ; MEILI, p. 48.

²³⁸ HÖHN, Steuerumgehung, p. 157 s.

²³⁹ Dans ce sens également, MEILI (p. 48) qui souligne l'importance du principe de la bonne foi en procédure surtout ; cf. CAGIANUT, p. 253 ; cf. également MATTEOTTI (p. 165) : « *im individuellen Rechtsverkehr* ».

5.3.3. Interdiction de l'arbitraire

Une autorité étatique applique une disposition de manière arbitraire lorsque sa décision « *est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté, ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité* ». ²⁴⁰

Selon MATTEOTTI²⁴¹, lorsqu'une décision heurte de manière choquante le sentiment de la justice tout en respectant le sens de la loi, il s'agirait d'une lacune improprement dite (*unechte Lücke*) de la loi. Dans un tel cas, la prohibition de l'arbitraire imposerait la réalisation du « sentiment de la justice » par d'une interprétation allant au-delà du texte légal de l'autorité.²⁴² L'interdiction de l'arbitraire protégerait non seulement le particulier contre les atteintes (commises par un privé ou par l'Etat) mais préserverait encore la communauté en cas de violation grave par un particulier du sentiment de la justice.²⁴³ Pour MATTEOTTI²⁴⁴, seul l'interdiction de l'arbitraire peut justifier la correction de la loi.

Ce point de vue doit être remis en question pour la raison suivante : l'arbitraire est un concept du droit public ayant pour but de protéger les administrés face à la puissance publique.²⁴⁵ Il s'agit donc de garantir un pouvoir équilibré entre l'Etat et l'administré.²⁴⁶ Partant, la prohibition de l'arbitraire s'adresse seulement aux organes de l'Etat en soumettant leurs activités à des règles.

Cette idée de protection de la partie faible, constituée par le particulier, ressort de la note marginale ainsi que du texte même de l'art. 9 Cst. :

Art. 9 Protection contre l'arbitraire et protection de la bonne foi
Toute personne a le droit d'être traitée par les organes de l'Etat sans arbitraire et conformément aux règles de la bonne foi.

En conséquence, l'interdiction de l'arbitraire consiste en la limitation du pouvoir étatique²⁴⁷ afin d'écartier les décisions « *manifestement insoutenables* » dans un but de « *protection* » des justiciables. En d'autres termes, « *les particuliers ont le droit d'être*

²⁴⁰ ATF 129 I 8 (9) consid. 2.1.

²⁴¹ MATTEOTTI, p. 155 s.

²⁴² Cf. également MÜLLER/SCHEFER, p. 481 s.

²⁴³ MATTEOTTI, p. 160.

²⁴⁴ MATTEOTTI (p. 188 ss) s'oppose à l'application de l'évasion fiscale comme définie par le TF.

²⁴⁵ MOOR, p. 398.

²⁴⁶ MOOR, p. 403.

²⁴⁷ MOOR, p. 402.

traités par l'autorité » sans arbitraire.²⁴⁸ L'arbitraire – de par son but de protéger les citoyens – est donc un droit qui appartient aux particuliers et non pas à l'administration.

5.3.4. Interdiction de l'abus de droit

Le principe général de l'abus de droit codifié à l'art. 2 al. 2 CC dispose que « *l'abus manifeste d'un droit n'est pas protégé par la loi* ». Cette disposition constitue une « sortie de secours » dans les cas où l'exercice d'un droit prétendu crée une injustice flagrante.²⁴⁹ Selon le Tribunal fédéral, il y a abus de droit « *lorsqu'une institution juridique est utilisée à l'encontre de son but pour réaliser des intérêts que cette institution juridique ne veut pas protéger* ».²⁵⁰ Il y a lieu de mentionner que le Tribunal fédéral apprécie l'existence d'un abus de droit avec retenue et dans chaque cas concret ; seul l'abus manifeste est pris en considération.²⁵¹

Afin de déterminer si l'interdiction de l'abus de droit définie à l'art. 2 al. 2 CC peut servir de justification pour l'admission d'un cas d'évasion fiscale, il convient de distinguer deux étapes : la première concerne l'applicabilité du concept de l'abus de droit en matière fiscale et, la seconde, la qualification de l'évasion fiscale comme abus de droit²⁵² :

1. Le Tribunal fédéral et la doctrine admettent que le principe l'interdiction de l'abus de droit ne se limite pas au droit privé mais constitue un principe général du droit suisse.²⁵³ En effet, il découle du principe de la bonne foi²⁵⁴ qui est ancré dans la Constitution à l'art. 5 al. 3 relatif aux principes de l'activité de l'Etat régi par le droit : « *les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir de manière conforme aux*

²⁴⁸ KNAPP, n° 595.

²⁴⁹ MERZ HANS, in : Berner Kommentar Einleitungsband (ci-après MERZ), n° 21 ad Art. 2. Partant, la notion d'abus de droit présuppose la distinction entre le droit réel et le droit fictif. L'art. 2 al. 2 CC pose une limite matérielle de sorte que le droit fictif (*scheinbares Recht*) cède sa place au droit effectif (*wirkliches Recht*) dans les cas où la mise en œuvre d'un droit prétendu crée une injustice flagrante et ferme la voie à la reconnaissance du droit effectif ; cf. ATF 125 III 257 (261) consid. 2.c.

²⁵⁰ Arrêt du Tribunal administratif fédéral du 28 septembre 2007 (B-2226/2006) consid. 4.3. ; ATF 131 II 265 (267) consid. 4.2.

²⁵¹ Arrêt du Tribunal administratif fédéral du 28 septembre 2007 (B-2226/2006) consid. 4.5 ; cf. également HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 159 : « *Da es [Rechtsmissbrauchsverbot] normberichtigende Funktion hat, darf es nur mit äusserster Zurückhaltung als Notventil gebraucht werden* ».

²⁵² HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 158.

²⁵³ ATF 120 IV 107 (110) consid. 2.c. ; HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 159 ; VALLENDER, p. 51 ; MERZ, n° 64 ad Art. 2.

²⁵⁴ MÜLLER/SCHEFER, p. 27 ; TANQUEREL, p. 173 ; Arrêt du Tribunal administratif fédéral du 28 septembre 2007 (B-2226/2006) consid. 4.3 ; contra : MATTEOTTI (p. 165 et 168) estime que l'interdiction de l'abus de droit émane de la prohibition de l'arbitraire. Il souligne (p. 159) que la prohibition de l'arbitraire et l'interdiction de l'abus de droit poursuivent le même but, soit la garantie « *eines Minimums an Gerechtigkeit* ».

règles de la bonne foi ». En raison de son origine, l'abus de droit s'applique donc à tout l'ordre juridique, y compris au droit fiscal.²⁵⁵ Quant à ses destinataires, l'interdiction de l'abus de droit s'adresse aussi bien aux autorités étatiques qu'aux particuliers.²⁵⁶

2. Le Tribunal fédéral a considéré dans plusieurs arrêts²⁵⁷ que celui qui fait usage d'une construction de droit privé inadaptée aux données économiques commet un abus de droit.²⁵⁸ Si le choix de la forme juridique insolite est fait uniquement dans le but de réaliser une économie d'impôt, notre Haute Cour a jugé ce choix abusif.²⁵⁹

La doctrine semble également admettre – parfois avec retenue – que l'évasion fiscale constitue un abus de droit.²⁶⁰ RIVIER définit l'impôt éludé comme « *l'utilisation abusive par le contribuable des possibilités qui lui sont ouvertes par la législation pour minimiser son impôt ou même échapper à toute charge fiscale* ». ²⁶¹ De plus, pour certains auteurs, il paraît tout à fait évident que l'impôt éludé constitue un abus de droit. OBERSON, par exemple, mentionne en passant que : « *l'évasion fiscale (...) est d'ailleurs un cas d'application du principe général de l'interdiction de l'abus de droit* ». ²⁶²

HÖHN préconise la plus grande retenue dans l'admission de l'abus de droit comme fondement de l'évasion fiscale. Il précise à ce sujet que, en matière d'évasion fiscale, l'abus de droit ne se réfère point aux dispositions de droit fiscal mais aux normes civiles.²⁶³ Le contribuable désirant minimiser sa charge fiscale abuse des possibilités offertes par le droit civil. Etant donné que le concept de l'abus de droit sert de correctif au droit positif, il doit s'appliquer uniquement dans les cas extrêmes, soit en dernier recours (« *nur in extrem krassen Fällen (...) in denen der eingeschlagene Weg völlig ausgefallen ist* »).²⁶⁴ ²⁶⁵ Partant, lorsque la non-

²⁵⁵ TANQUEREL, p. 176 ; cf. HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 159.

²⁵⁶ MÜLLER/SCHEFER, p. 27.

²⁵⁷ Cf. Archives 19, p. 91 consid. 1 ; ATF 98 Ib 314 (323) consid. 3.d. ; ATF 102 Ib 151 (156) consid. 3.b.

²⁵⁸ ATF 102 Ib 151 (156) consid. 3.b.

²⁵⁹ ATF 98 Ib 314 (323) consid. 3.d.

²⁶⁰ Il est intéressant de constater que certains auteurs semblent tacitement admettre que le fondement de l'évasion fiscale soit l'interdiction de l'abus de droit. RYSER/ROLLI (p. 86 ss) p.ex., proposent plusieurs instruments (d'abord l'évasion fiscale, ensuite, l'interprétation économique et finalement la simulation) pour lutter contre les abus.

²⁶¹ RIVIER, p. 106 s. ; cf. également VALLENDER, p. 51 ss.

²⁶² OBERSON, n° 2 ad §26 ; contra : HÖHN (*Steuerumgehung*, p. 161) pour qui le principe de la légalité doit constituer une limite à l'application du principe de l'abus de droit – sous réserve de cas exceptionnels.

²⁶³ HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 161.

²⁶⁴ HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 161 s. ; MERZ, n° 40 ad Art. 2. : « *nur das schlechthin nicht mehr zu billigende* ».

imposition paraît particulièrement choquante l'autorité fiscale peut se servir de l'instrument de l'évasion fiscale en se basant sur l'interdiction de l'abus de droit.

6. Fonctionnement de l'évasion fiscale

Pour rappel, l'autorité de taxation est en principe liée par la forme juridique choisie par le contribuable.²⁶⁶ Ce principe souffre toutefois une exception. En effet, lorsque les conditions²⁶⁷ de l'évasion fiscale sont remplies, « *l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés* ». ²⁶⁸ L'administration est ainsi autorisée par le Tribunal fédéral à infirmer les effets fiscaux²⁶⁹ et à se baser sur le but économique visé par le contribuable.²⁷⁰

Dans ce contexte, certains auteurs parlent d'une « *Sachverhaltsfiktion* »²⁷¹ ou d'une « *manipulation des faits* » par l'autorité de taxation.²⁷² Toutefois, le traitement fiscal d'un cas d'impôt élué qui consiste à faire abstraction de la forme juridique choisie par le contribuable se justifie pour deux raisons : premièrement, en vertu du but²⁷³ même de l'évasion fiscale soit de l'égalité de traitement entre tous contribuables, qu'ils aient choisi la forme juridique habituelle ou qu'ils aient passé par des voies détournées pour jouir des mêmes avantages économiques. Deuxièmement, il y a lieu de rappeler que l'évasion fiscale constitue un abus des dispositions de droit civil qui ne mérite pas de protection.

Cependant, nous proposons de ne pas considérer le fonctionnement de l'impôt élué comme une manipulation ou une adaptation des faits de la part de l'autorité de taxation. En effet, par définition, les faits ne peuvent être transformés après coup, car ils constituent une donnée fixe. En revanche, il paraît adéquat de considérer que, en cas d'évasion fiscale, le fisc a le droit d'infirmer les conséquences fiscales²⁷⁴ découlant

²⁶⁵ HÖHN (Steuerumgehung, p. 162) va encore plus loin, en restreignant l'application de l'interdiction de l'abus de droit aux cas dans lesquels le législateur ne pouvait prévenir l'évasion fiscale par le biais d'une législation adéquate ; cf. également CAGIANUT, p. 256 ; contra : MATTEOTTI, p. 160 et 191.

²⁶⁶ BLUMENSTEIN, Steuerumgehung, p. 273.

²⁶⁷ Cf. supra 4.

²⁶⁸ ATF 131 II 627 (635 s.) consid. 5.2.

²⁶⁹ BLUMENSTEIN, System, p. 26.

²⁷⁰ Archives 64, p. 82.

²⁷¹ Cf. p.ex. MATTEOTTI, p. 109.

²⁷² RYSER (p. 77) critique que cette manœuvre de la part du fisc est « *difficile à justifier méthodologiquement* ».

²⁷³ Cf. supra 1.3.

²⁷⁴ BLUMENSTEIN, System, p. 26, littéralement : « *steuersystematische Auswirkungen aufheben* ».

du choix de la forme juridique qui a été adoptée abusivement. L'autorité fiscale ne substitue donc pas un état de fait par un autre, mais déclare plutôt « *sans effets* »²⁷⁵ ou « *nicht massgebend* »²⁷⁶ les manœuvres abusives du contribuable.

Conclusion

La recherche effectuée dans le cadre du présent travail a permis d'étudier la portée de l'évasion fiscale en droit suisse.

Le contribuable qui crée un état de fait anormal dans le seul but d'économiser des impôts et qui aboutit effectivement à une économie d'impôt notable si le fisc admettait la manœuvre, réalise les conditions²⁷⁷ de l'évasion fiscale.²⁷⁸ La création d'un état de fait insolite a pour but d'éviter de tomber sous le coup de la règle fiscale tout en atteignant l'objectif économique visé par cette dernière.

L'impôt éludé ne constitue pas une infraction fiscale puisque le contribuable qui élude l'impôt ne trompe pas l'autorité, mais qu'il lui présente la situation telle qu'elle est.²⁷⁹ Cependant, l'évasion fiscale doit être combattue pour rétablir l'égalité de traitement entre les contribuables honnêtes et ceux qui utilisent des voies détournées ainsi que pour éviter que le fisc ne soit privé de l'impôt qui serait dû si le contribuable avait choisi la forme juridique habituelle.²⁸⁰

Toutefois, avant d'examiner les conditions de l'évasion fiscale, c-à-d. avant de combler une lacune, il faut interpréter la disposition fiscale en question.²⁸¹ En effet, si l'interprétation de la norme fiscale relève son rattachement économique, une interprétation économique est non seulement possible mais aussi obligatoire. Cette dernière, en tant que sous-catégorie de la méthode d'interprétation téléologique, permet de lutter contre l'évasion fiscale (« au sens impropre ») en faisant abstraction de la forme juridique choisie par le contribuable pour saisir la nature économique d'une transaction.²⁸²

Partant, l'évasion fiscale (« au sens propre ») est examinée lorsque l'interprétation de la règle dévoile qu'elle repose sur un concept civil.²⁸³ Dans la mesure où les conditions

²⁷⁵ GEERING, p. 138, littéralement : « *wirkungslos* ».

²⁷⁶ BLUMENSTEIN, *Steuerumgehung*, p. 279.

²⁷⁷ Cf. supra 4.

²⁷⁸ Cf. supra 1.1.

²⁷⁹ Cf. supra 2.2.

²⁸⁰ Cf. supra 1.3.

²⁸¹ HÖHN, *Steuerumgehung*, p. 153.

²⁸² Cf. supra 2.5.3.

²⁸³ Cf. supra 3.

y relatives sont remplies, l'autorité fiscale infirme les effets de la construction insolite choisie par le contribuable dans le seul but de réaliser une économie d'impôt.²⁸⁴

En vertu du principe de la légalité, particulièrement important en matière fiscale, il appartient au législateur de prévoir les cas d'imposition, le cercle des contribuables et l'objet de l'impôt.²⁸⁵ C'est pourquoi une partie de la doctrine propose d'adopter soit une clause générale²⁸⁶ soit une clause spéciale complémentaire.²⁸⁷ Toutefois, tandis que la formulation de la première est trop large pour satisfaire à l'exigence de la densité normative, la seconde est tout aussi susceptible d'être lacunaire que sa disposition de base.

Le Tribunal fédéral se fonde sur des principes généraux pour admettre un cas d'impôt éludé. Cependant, notre Haute Cour n'a jamais véritablement motivé l'imposition en cas d'évasion fiscale, impôt qui n'est pas prévu par la loi.²⁸⁸ Après avoir examiné les avis doctrinaux divergents à ce sujet, nous parvenons aux conclusions suivantes :

- La bonne foi ne peut servir de fondement de l'évasion fiscale. En effet, le principe général de la bonne foi s'applique uniquement dans les relations concrètes entre l'administration et l'administré ce qui n'est pas le cas dans l'hypothèse de l'impôt éludé.²⁸⁹
- L'interdiction de l'arbitraire ne semble pas non plus constituer le moyen apte à justifier la correction d'une disposition fiscale car la prohibition de l'arbitraire constitue un droit appartenant au particulier pour se protéger contre la puissance publique.²⁹⁰
- Alors que les deux premières propositions doctrinales nous paraissent insatisfaisantes, l'interdiction de l'abus de droit semble constituer le fondement adéquat de l'évasion fiscale.²⁹¹ Bien que codifié à l'art. 2 al. 2 du Code civil, il s'agit d'un principe général qui s'applique à tout l'ordre juridique. Tandis qu'une partie de la doctrine semble admettre sans autre que l'évasion fiscale constitue un cas d'application de l'interdiction de l'abus de droit, certains auteurs apportent des précisions et restrictions. Puisque le principe de l'interdiction de l'abus de droit sert

²⁸⁴ Cf. supra 6.

²⁸⁵ Cf. supra 5.1.

²⁸⁶ Cf. supra 5.2.3.

²⁸⁷ Cf. supra 5.2.2.

²⁸⁸ Cf. supra 5.

²⁸⁹ Cf. supra 5.3.2.

²⁹⁰ Cf. supra 5.3.3.

²⁹¹ Cf. supra 5.3.4. ; cf. Höhn (Steuerumgehung, p. 164) pour lequel l'abus de droit constitue « le moindre mal ».

de correctif au droit positif il doit s'appliquer uniquement dans les cas d'évasion fiscale graves, en *ultima ratio*.

En conclusion, nous constatons que, jusqu'à ce jour, le Tribunal fédéral n'a pas donné suite aux appels de la doctrine pour un fondement solide de l'évasion fiscale, bien qu'une telle justification soit cependant à la fois souhaitable et essentielle.

Fribourg, le 30 avril 2009

Iris Kofmel

Bibliographie

Sauf mention contraire, les ouvrages sont cités du seul nom de leur(s) auteur(s).

BLUMENSTEIN ERNST, *Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht*, in : Festgabe EUGEN HUBER zum siebzigsten Geburtstag, Berne 1919 (cit. BLUMENSTEIN, Bedeutung).

BLUMENSTEIN ERNST, *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilecht und Steuerrecht*, ZSR 52 (1933), p. 141a ss (cit. BLUMENSTEIN, Beziehungen).

BLUMENSTEIN ERNST, *Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtssprechung*, in : Archives 8 (1939/40), p. 225 ss (cit. BLUMENSTEIN, Auslegung).

BLUMENSTEIN ERNST, *Steuerungsumgehung und Steuerhinterziehung*, in : Archives 14 (1946), p. 273 ss (cit. BLUMENSTEIN, Steuerungsumgehung).

BLUMENSTEIN ERNST, *Das subjektive Moment der Steuerungsumgehung*, in : Archives 18 (1949), p. 193 ss (cit. BLUMENSTEIN, Moment).

BLUMENSTEIN ERNST, *System des Steuerrechts*, 3^{ème} éd., Zurich 1971 (cit. BLUMENSTEIN, System).

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

BÖCKLI PETER, *Steuerungsumgehung : Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe*, in : Steuerrecht im Rechtsstaat, FS für Prof. Dr. FRANCIS CAGIANUT zum 65. Geburtstag, Berne 1990.

BOSSHARDT OSKAR, *Treu und Glauben im Steuerrecht*, in : Archives 13 (1944), p. 49 ss.

CAGIANUT FRANCIS, *Grundsätzliche Gedanken zur rechtlichen Würdigung der Steuerungsumgehung*, in : Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, FS für OTTO K. KAUFMANN zum 75. Geburtstag, Berne 1989.

DUBS HANS, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung*, in : Mélanges HENRI ZWAHLEN, Lausanne 1977.

ENGEL PIERRE, *Traité des obligations en droit suisse*, 2^{ème} éd., Berne 1997.

GASSNER WOLFGANG, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, in : Steuerrecht : ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS zum 65. Geburtstag von ERNST HÖHN, Berne 1995.

GEERING WALTER, *Von Treu und Glauben im Steuerrecht*, in : FS zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. ERNST BLUMENSTEIN am 23. Oktober 1946, Zurich 1946.

GEHRIG THOMAS, *Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten*, in : Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Tome 89, Berne 1998.

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA*, in : Archives 75 (2007), p. 727 ss.

HEGGLIN JOSEF, *Die Steuerumgehung im schweizerischen Steuerrecht*, thèse, Berne 1946.

HÖHN ERNST, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, in : RF 18 (1963), p. 387 ss (cit. HÖHN, Wirtschaftliche Betrachtungsweise).

HÖHN ERNST, *Steuereinsparung und Steuerumgehung*, in : RF 29 (1974), p. 141 ss (cit. HÖHN, Steuereinsparung).

HÖHN ERNST, *Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung*, in : Archives 46 (1977), p. 146 ss (cit. HÖHN, Steuerumgehung).

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Tome I, 9^{ème} éd., Berne 2001.

KNAPP BLAISE, *Précis de droit administratif*, Bâle 1991.

LÄUBLI BERNHARD WALTER, *Die Steuerumgehung*, thèse, Zurich 1975.

LOCHER PETER, *Legalitätsprinzip im Steuerrecht*, in : Archives 60 (1991), p. 1 ss (cit. LOCHER, Legalitätsprinzip).

LOCHER PETER, *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, Berne 1983 (cit. LOCHER, Rechtsfindung).

MATTEOTTI RENÉ, *Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht : Ein Beitrag zum Verhältnis des Rechtsmissbrauchsverbots im Steuerrecht zum Verfassungs- und Völkerrecht*, Berne 2003.

MÄUSLI-ALLENSPACH PETER/OERTLI MATHIAS, *Das schweizerische Steuerrecht : Ein Grundriss mit Beispielen*, 4^{ème} éd., Muri/Berne 2004.

MEILI MARKUS, *Die Steuerumgehung im schweizerischen Recht der direkten Steuern*, thèse, Winterthur 1976.

MOOR PIERRE, *Droit administratif I : Les fondements généraux*, Berne 1988.

MÜLLER JÖRG PAUL/SCHEFER MARKUS, *Grundrechte in der Schweiz*, 4^{ème} éd., Berne 2008.

OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 3^{ème} éd., Bâle 2007.

PESTALOZZI ANTON, *Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht*, thèse, Bâle 1947.

RIVIER JEAN-MARC, *Droit fiscal suisse : L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., Lausanne 1998.

RYSER WALTER/ROLLI BERNARD, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, 4^{ème} éd., Berne 2002.

STEINMANN GEROLD, *Die Entwicklung zur heutigen Praxis der Steuerumgehung und der verdeckten Gewinnausschüttung im Wehrsteuerrecht mit ihren Berührungspunkten und Unterschieden*, in : RF 32 (1977), p. 355 ss.

TANQUEREL THIERRY, *L'abus de droit en droit public suisse*, in : ANCEL PASCAL/AUBERT GABRIEL/CHAPPUIS CHRISTINE (édit.), *L'abus de droit : Comparaisons franco-suisse*, Saint-Étienne 2001.

TERCIER PIERRE, *Le droit des obligations*, 3^{ème} éd., Genève/Zurich/Bâle 2004.

VALLENDER KLAUS A., *Die Auslegung des Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften*, 2^{ème} éd., Berne 1988.

VETSCH JAKOB, *Die Umgehung des Gesetzes (in fraudem legis agere) : Theorie, Rechtsprechung und Gesetzgebung : Ein Beitrag zur allgemeinen Rechtslehre*, Zurich 1917.

WACKERNAGEL JACOB, *Die Steuerumgehung und ihre Verhütung unter besonderer Berücksichtigung des schweizerischen Rechts*, Bâle 1949.

WEIGELL JÖRG/BRAND JÜRIG/SAFARIK FRANTISEK J., *Investitions- und Steuerstandort Schweiz*, 2^{ème} éd., Munich 2007.

WURLOD MARCEL, *Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales*, thèse, Lausanne 1947.

ZUPPINGER FERDINAND, *Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerflucht*, in : RF 38 (1983), p. 155 ss.

Table des abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
al.	alinéa
Archives	Archives de droit fiscal suisse
art.	article
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
c.-à-d.	c'est-à-dire
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210)
CF	Conseil fédéral
cf.	confer
cit.	cité
CO	LF du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) (RS 220)
consid.	considérant
CP	Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (RS 311.0)
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
éd.	édition
édit.	éditeur(s)
et al.	et alii
etc.	et caetera
FS	Festschrift
in	dans
LF	Loi fédérale
LHID	LF du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14)

LIA	LF du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (RS 642.21)
LIFD	LF du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
lit.	littera
n°	numéro
p.	page(s)
p.ex.	par exemple
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal et Revue genevoise de droit public
resp.	respectivement
RF	Revue fiscale (Steuer Revue)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
s.	suivant(e)
SA	société anonyme
SJ	semaine judiciaire
ss	suivant(e)s
StE	Steuerentscheid
TF	Tribunal fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
vol.	volume
ZSR	Zeitschrift für schweizerisches Recht / Revue de droit suisse