

**La problématique de l'attribution des distributions  
dissimulées de bénéfices dans les relations nationales  
et internationales**

Jessica Salom

1.	L'ATTRIBUTION DES DISTRIBUTIONS DISSIMULEES DE BENEFICES EN DROIT INTERNE .....	3
1.1.	La notion d'attribution du revenu.....	3
1.1.1.	En droit privé .....	3
1.1.2.	En droit fiscal.....	3
1.2.	L'attribution des distributions dissimulées de bénéfices en droit interne .....	5
1.2.1.	La notion de distribution dissimulée de bénéfices.....	6
1.2.2.	Les conséquences d'une distribution dissimulée de bénéfice.....	8
1.2.2.1.	Les conséquences auprès de la société distributrice.....	9
1.2.2.2.	Les conséquences auprès de l'actionnaire et de son proche.....	10
1.2.2.2.1.	La théorie du bénéficiaire direct .....	10
1.2.2.2.2.	La théorie du triangle.....	11
1.2.2.2.3.	La théorie du triangle modifiée.....	12
1.2.3.	L'attribution des distributions dissimulées de bénéfice en matière d'impôt sur le revenu et le bénéfice 14	
1.2.3.1.	En général.....	14
1.2.3.2.	Le bénéficiaire est une personne physique .....	14
1.2.3.3.	Le bénéficiaire est une société sœur .....	15
1.2.3.4.	Conflit avec l'article 678 CO ?.....	16
1.2.4.	L'attribution des distributions dissimulées de bénéfice en matière d'impôt anticipé.....	16
1.2.4.1.	En général.....	16
1.2.4.2.	L'attribution des distributions dissimulées en matière de remboursement de l'impôt anticipé 18	
1.2.4.2.1.	Le principe : la théorie du bénéficiaire direct .....	18
1.2.4.2.2.	Les exceptions : la théorie du triangle .....	19
1.2.5.	L'attribution des distributions dissimulées de bénéfice en matière de droit de timbre.....	20
1.3.	Conclusions intermédiaires .....	21
2.	L'ATTRIBUTION DES DISTRIBUTIONS DISSIMULEES DE BENEFICE AU NIVEAU INTERNATIONAL .....	22
2.1.	L'attribution du revenu à un résident comme condition d'application des conventions de double imposition..	22
2.2.	L'attribution des distributions dissimulées de bénéfices au niveau international .....	23
2.3.	La structure des conflits d'attribution.....	24
2.3.1.	Les conflits Source-Résidence .....	25
2.3.1.1.	Définition.....	25
2.3.1.2.	Nécessité de résoudre ce conflit.....	25
2.3.1.3.	Les différentes approches possibles .....	26
2.3.1.3.1.	Interprétation autonome des règles distributives.....	27
2.3.1.3.2.	Attribution selon l'Etat de Source .....	27
2.3.1.3.3.	Attribution selon l'Etat de Résidence .....	28
2.3.1.4.	Application au cas des distributions dissimulées de bénéfice .....	29
2.3.1.5.	Conclusions intermédiaires.....	29
3.	CONCLUSIONS .....	29
	BIBLIOGRAPHIE.....	31

## 1. L'attribution des distributions dissimulées de bénéfiques en droit interne

### 1.1. La notion d'attribution du revenu

Tout revenu doit être attribué au niveau du droit privé ainsi qu'au niveau du droit fiscal. Cela est nécessaire tant pour déterminer qui jouit des droits et obligations qui découlent du revenu, que pour créer un lien entre l'objet de l'impôt et son sujet. Cependant, bien que cette notion soit essentielle à notre système juridique elle n'a été que peu étudiée en tant que telle. L'objet de cette contribution n'est pas de combler cette lacune de façon exhaustive. Il s'agit plutôt de mettre en évidence l'existence d'une telle problématique à travers ce cas particulier que constituent les distributions dissimulées de bénéfiques.

#### 1.1.1. En droit privé

La question de l'attribution du revenu en droit privé doit être posée chaque fois qu'une personne désire faire valoir son droit sur un revenu et ce afin de vérifier la légitimation de ce dernier. En effet, en droit privé, se demander à qui un revenu est attribué correspond à se demander qui jouit d'un droit sur un revenu. Il s'agit de la personne qui peut, entre autres prérogatives, poursuivre ou être poursuivie en justice, qui peut mettre en gage ou encore revendre ce revenu.

#### 1.1.2. En droit fiscal

En droit fiscal, il est nécessaire, afin d'imposer un contribuable sur un revenu, de répondre à différentes questions<sup>1</sup>. Premièrement, il faut définir le champ d'application matériel de l'impôt (« Sachlicher Umfang »), soit qu'est-ce qu'un revenu imposable ? Deuxièmement, le champ d'application temporel (« Zeitliche Zurechnung ») doit être déterminé, soit quand est-ce que le revenu imposable est réalisé ? Troisièmement, le revenu en question doit être estimé (« Bewertung »), soit quelle valeur faut-il lui donner ? Finalement, le revenu doit être attribué à un contribuable (« Persönliche Zurechnung »). C'est cette dernière question que nous allons traiter à présent en nous demandant qu'est-ce que l'attribution d'un revenu et sur quoi se base-t-elle ? Comme il a déjà été dit, cette question, bien qu'essentielle à la compréhension de tout système fiscal, n'a pas reçu l'attention qu'elle mérite jusqu'à présent. Une telle lacune dans la doctrine fiscale suscite désormais l'attention puisque l'association de fiscalité internationale<sup>2</sup> organise son congrès annuel de 2007 sur les conflits dans l'attribution d'un revenu. WHEELER, commence d'ailleurs le rapport général de ce congrès par ceci : « The attribution of income to a person is fundamental to the operation of modern tax systems, yet it is an issue that has seldom been studied as a topic in its own right »<sup>3</sup>.

Le droit fiscal a pour but d'imposer une personne selon sa capacité contributive<sup>4</sup>. Le législateur devrait déduire de ce principe constitutionnel qu'une taxe sur un revenu ne doit être imposée qu'auprès de la personne qui voit sa capacité contributive augmentée par le

---

<sup>1</sup> WEIDMANN M., p. 83ss

<sup>2</sup> International Fiscal Association, IFA.

<sup>3</sup> WHEELER J., General report, p. 19.

<sup>4</sup> Art. 127 al. 2 Cst. Selon ce principe, « tous les contribuables doivent supporter une charge d'imposition comparable, en fonction des moyens dont ils disposent; cette charge fiscale doit être adaptée à la matière économique à la disposition du contribuable et à sa situation personnelle » ATF 122 I 103 = RDAF 1997, 186; Voir: RYSER W./ ROLLI B., p. 58 ; OBERSON X., Droit fiscal suisse, p. 29ss ; BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p. 242s ; RIVIER J-M., p. 84s ; HÖHN E./ WALDBURGER R., p. 114ss.

revenu en question. Néanmoins, l'amélioration de la capacité contributive n'est pas le seul élément qui est pris en compte lors de l'attribution d'un revenu<sup>5</sup>. En effet, des considérations telles que la simplicité administrative<sup>6</sup> ou la volonté d'éviter un ajournement de l'impôt<sup>7</sup> sont prises en compte. Dès lors, il nous importe de définir les critères permettant d'allouer un revenu à un contribuable.

Deux théories peuvent définir l'attribution du revenu. Dans un sens large, un revenu est attribué à la personne qui va supporter le poids de l'impôt. Dans un sens plus étroit, l'attribution d'un revenu en droit fiscal permet de justifier une taxation, c'est le lien nécessaire entre un objet et un sujet<sup>8</sup>.

Selon la première théorie, la personne qui va supporter le poids de l'impôt à la fin est la personne à qui il faut attribuer le revenu. Par conséquent, un revenu n'est attribué qu'une seule fois à un seul contribuable. Ce raisonnement n'est pas satisfaisant puisqu'il y a des cas où le contribuable n'est pas la personne qui va supporter la charge fiscale. L'exemple évident de ce phénomène est l'impôt anticipé qui fonctionne en deux temps<sup>9</sup>. WHEELER J., déduit du cas particulier de l'impôt anticipé qu'un revenu n'a pas nécessairement besoin d'être attribué pour être taxé à sa source<sup>10</sup>. Néanmoins, si le revenu n'est attribué qu'au propriétaire des revenus grevés de l'impôt anticipé, soit la personne qui supporte la charge fiscale au final, ou si le revenu n'est tout simplement pas attribué, qu'est-ce qui justifie que le distributeur de la prestation imposable retienne un impôt à la source?

La seconde théorie définissant la notion d'attribution du revenu est plus étroite ou technique. Selon cette dernière, un impôt ne peut être prélevé que s'il y a un lien entre un objet et un sujet également<sup>11</sup>. Ce lien est l'attribution du revenu. C'est parce qu'un objet assujéti à l'impôt est attribué à un contribuable assujéti à l'impôt que le système fiscal fonctionne et est cohérent. Conformément à ce point de vue, un contribuable se voit attribuer un revenu indépendamment du fait qu'il supporte la charge fiscale. Dès lors, dans le cas de l'impôt anticipé, nous avons un seul revenu attribué à deux contribuables différents. Un tel dédoublement se justifie aisément dès lors que l'on répond à la question de l'attribution du revenu séparément durant les deux étapes du processus de taxation. Pour illustrer ce raisonnement prenons le simple cas d'une distribution de dividendes par une société à l'un de ses actionnaires. La première attribution du revenu imposable se fait à la société distributrice. Elle répond à la question de savoir qui doit prélever 35% du montant des dividendes et les

---

<sup>5</sup> WEIDMANN M., affirmant qu'en principe l'attribution d'un revenu suit le pouvoir économique d'en disposer, constate que dans les cas particuliers où la loi assujéti un autre contribuable elle viole le principe d'imposition selon la capacité contributive. Cela peut mener à une sur ou une sous-imposition. Ce dernier note également que si une règle d'attribution venait à être anti-constitutionnelle (en raison du principe d'imposition selon la capacité contributive), elle ne pourrait néanmoins pas être contestée puisque l'on ne peut contester la conformité d'une loi fédérale avec la Constitution (article 191 Constitution fédérale). (WEIDMANN M., p. 102)

<sup>6</sup> Les fonds de placement qui possèdent des immeubles en propriété directes sont imposés comme des personnes morales bien qu'ils n'aient pas la personnalité morale, selon l'article 49 al. 2 LIFD.

<sup>7</sup> La volonté d'éviter un ajournement de l'impôt est la raison pour laquelle certains Etats ont introduits des règles « CFC » qui attribuent à un actionnaire un revenu gagné par une société qu'il contrôle.

<sup>8</sup> HÖHN E./ WALDBURGER R., remarque que seule une personne ayant une relation spéciale avec l'objet soumis à l'impôt peut être imposée, Band I, p. 230;

<sup>9</sup> Dans le cas d'intérêts bancaires, par exemple, la banque retient 35% des intérêts et distribue le montant résiduel. Puis dans un second temps, le propriétaire des intérêts peut réclamer le remboursement des 35% payés par la banque à l'administration fiscale s'il remplit les conditions légales (art. 21ss LIA)

<sup>10</sup> WHEELER J., p. 19

<sup>11</sup> HÖHN E./ WALDBURGER R., remarque que seule une personne ayant une relation spéciale avec un l'objet soumis à l'impôt peut être imposée, Band I, p. 230;

verser aux autorités fiscales. Puis, lorsqu'il s'agit de déterminer qui est légitimé à demander le remboursement de l'impôt payé à l'administration, le revenu est attribué à la personne qui supporte l'impôt en définitive, soit l'actionnaire. C'est cette seconde approche qui sera retenue tout au long de cette contribution.

Ce sont, finalement, des choix ayant trait à la politique fiscale qui conduisent les autorités à attribuer le revenu à une personne ou à une autre. Le législateur fiscal peut choisir de suivre ou non l'attribution du revenu qui a eu lieu selon le droit civil. En règle générale, le droit fiscal suit la caractérisation des faits du droit civil<sup>12</sup>. Dans la plupart des cas où les expressions utilisées en droit fiscal font référence<sup>13</sup> à des notions de droit civil, les règles d'attribution convergent<sup>14</sup>. Comme nous le verrons, la LIA respecte l'attribution civile des distributions dissimulées de bénéfiques et les attribue aux bénéficiaires directs de la prestation. Dans d'autres cas, la loi choisit de diverger de l'attribution faite au niveau du droit civil. Dès lors, l'attribution est effectuée, soit selon une règle d'attribution autonome du droit fiscal<sup>15</sup>, soit selon la théorie de l'évasion fiscale<sup>16</sup>, soit finalement en vertu d'une interprétation économique des faits (« substance over form »). C'est le cas de la LIFD qui, contrairement à la LIA, n'attribue pas les dividendes dissimulés aux bénéficiaires directs, mais construit un raisonnement triangulaire se basant sur une interprétation économique des faits<sup>17</sup>.

## 1.2. L'attribution des distributions dissimulées de bénéfiques en droit interne

Dans un premier temps, nous allons définir la notion même de distribution dissimulée de bénéfice. Une fois celle-ci éclaircie, nous nous pencherons sur les conséquences d'une telle

---

<sup>12</sup> BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p. 31; RDAF 1990, 37 = ASA 57, 267.

<sup>13</sup> La référence peut être entière ou partielle.

<sup>14</sup> Par exemple, selon l'art 49 LIFD certains types de sociétés sont soumises à l'impôt. Lorsqu'une de ces sociétés est créée selon le droit civil, le droit fiscal respectera la caractérisation civile est imposera la société en tant que telle. (Voir: BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p.53s; OBERSON X., Droit fiscal suisse, p. 194; RYSER W./ ROLLI B., p. 42s. Néanmoins les autorités fiscales peuvent regarder en transparence en cas d'évasion fiscale). Si le droit civil requalifie un contrat en fonction de la réelle intention des parties, article 18 CO, le droit fiscal taxera en fonction de la nouvelle qualification civile (Voir: KOLLER T., p. 405; RYSER W./ ROLLI B., p. 90; DANON R., *thèse*, p. 171).

<sup>15</sup> Les règles d'attribution autonomes du droit fiscal sont les suivantes. Selon l'article 11 LIFD, une société commerciale étrangère sans personnalité juridique qui est assujettie à l'impôt en Suisse en raison d'un rattachement économique sera imposable selon les règles afférant aux personnes morales. Dès lors, le revenu sera imposé auprès de l'entité elle-même alors que d'un point de vue civil le revenu est attribuable aux associés. (Voir: LOCHER P., *Kommentar*, p. 204; ZWEIFEL M./ ATHANAS P., p. 97; AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., p. 44s.). Selon l'article 49 LIFD les fonds d'investissement seront taxés comme des entités distinctes lorsque ces derniers possèdent en propriété directe des immeubles sis en Suisse. (Voir: AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., p.171; ZWEIFEL M., ATHANAS P., p. 547s). Selon l'article 13 al. 2 LHID, le revenu découlant d'un bien grevé d'un usufruit sera attribué fiscalement à l'usufruitier et non au propriétaire comme en droit civil. (Voir: BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p 168s; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p.161s; ; HÖHN E./ WALDBURGER R., p. 381). Bien que les époux voient leur revenu additionné afin de calculer le taux d'imposition, le droit fiscal n'attribue à chacun d'entre eux que le revenu qu'il ou elle a perçu. En revanche le droit civil attribuera certains revenus à la communauté des époux mariés sous le régime de participation aux acquêts ou de communauté de biens. (Voir AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., p. 31ss; LOCHER P., *Kommentar*, p. 185; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 67). Enfin, selon l'article 9 al. 2 LIFD, le revenu d'un enfant soumis à l'autorité parentale (à l'exception du revenu d'une activité lucrative) sera attribué à ses parents et ce bien qu'en droit civil le revenu appartient à l'enfant (malgré certaines limitations). (Voir: LOCHER P., *Kommentar*, p. 192)

<sup>16</sup> Lorsque certaines conditions sont remplies, les autorités fiscales vont passer outre la réalité juridique (et les attributions qui en découlent) et vont créer une fiction de réalité (correspondant mieux à la réalité économique) qu'elles taxeront. (Voir: GLAUSER P-M., p.130ss.)

<sup>17</sup> Voir théorie du triangle point: 1.b.ii.2.b.

distribution dissimulée tant auprès de la société distributrice qu'auprès de l'actionnaire et de son proche bénéficiaire.

### 1.2.1. La notion de distribution dissimulée de bénéfices

Le système fiscal suisse prévoit une double imposition économique des personnes morales<sup>18</sup>. Dans un premier temps, l'entreprise est imposée sur son bénéfice lorsqu'elle le réalise puis, dans un second temps, lorsque l'entreprise distribue son bénéfice à ses actionnaires, ces derniers sont imposés sur les dividendes reçus<sup>19</sup>. Il s'agit d'une double imposition économique puisque la charge fiscale pèse sur un même objet mais auprès de deux contribuables distincts<sup>20</sup>. Afin d'éviter une double imposition, certains actionnaires vont chercher à se faire distribuer leurs dividendes de façon dissimulée<sup>21</sup>. Cela peut être fait à travers l'enregistrement de charges excessives<sup>22</sup>, par la renonciation à tout ou partie d'un produit<sup>23</sup> ou encore par la comptabilisation d'une non-valeur<sup>24</sup>. Ces stratégies, poursuivies par les contribuables, ne sont pas admises par l'administration fiscale qui les requalifie, lorsque faire se peut, en distribution dissimulée de bénéfice. De plus, le droit suisse ne connaît pas de fiscalité de groupe. Chaque société doit être traitée comme une entité distincte agissant dans son intérêt propre, dans le but de faire un profit. Niant une réalité économique, notre système fiscal se voit contraint de traquer un grand nombre de prestations effectuées entre sociétés sœurs d'une manière non conforme aux conditions du marché afin de les requalifier de distributions dissimulées de bénéfices.

Nous sommes en présence d'une prestation appréciable en argent<sup>25</sup> lorsque trois conditions cumulatives sont remplies. Selon la jurisprudence<sup>26</sup>, « est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes

---

<sup>18</sup> SCHÄRRER E., p. 288 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 194 ; HÖHN E./ WALDBURGER R., Band I, p. 456s ; PRYM R.-J., p. 19.

<sup>19</sup> La réforme sur l'imposition des entreprises II prévoit l'introduction d'une imposition partielle des dividendes lorsque le contribuable détient 10% au moins du capital de la société distributrice. Les dividendes distribués ne seront imposés qu'à 50% de leurs valeurs lorsqu'ils font partie de la fortune commerciale du bénéficiaire et à 60% pour les rendements de la fortune privée. Cette modification risque cependant d'être sujette à un référendum populaire. (Loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements)

<sup>20</sup> Par opposition à la double imposition juridique, où un même revenu est imposé à deux reprises auprès du même contribuable.

<sup>21</sup> GEHRIG T., p. 49 ; HÖHN E./ WALDBURGER R. Band I, p. 456s OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 196 ; PRYM R.-J., p. 19.

<sup>22</sup> Tels qu'un salaire excessif payé à un actionnaire étant également employé de la société (ex : ASA 55, 624 ; asa 30, 289), un taux d'intérêt excessif sur un prêt octroyé par un actionnaire ou encore la prise en charge par l'entreprise de diverses dépenses privées de l'actionnaire (ASA 66, 458 = RDAF 1997 II, 161 ; ASA 63, 208, ASA 55, 624).

<sup>23</sup> Un service ou un bien, payant pour un tiers, peut être fourni à un actionnaire gratuitement ou à un prix inférieur à celui du marché. (Ex : RDAF 1997 II 486 ; ASA 56, 244 = RDAF 1989, 265 ; ASA 58, 427 = RDAF 1991, 195 ; ATF 115 Ib, 111 ; ASA 56, 277 ; ASA 33, 209 = RDAF 1965, 192 ; ASA 43, 238 = RDAF 1975, 307 ; ATF 113 Ib 123)

<sup>24</sup> L'actionnaire fournit à la société un bien ou un service à un prix supérieur à celui du marché. (ASA 33, 323 ; ATF 113 Ib 23 = StR 1988, 410 ; ASA 66, 554 = RDAF 1997 II, 687)

<sup>25</sup> BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., *System des Steuerrechts*, p. 244 ; BURG D./ ZIEGLER P., p. 113 ; GEHRIG T., p. 49ss ; HÖHN E./ WALDBURGER R., Band I, p. 457 ; MASSHARDT H., p. 289 ; MONTAVON P., p. 140s ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 196 ; PRYM R.-J., p. 29s. ; REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 621s ; SCHERRER B., *Buchführung*, p. 454 ; ZWEIFEL M., ATHANAS P., p. 308

<sup>26</sup> ATF 119 Ib 431, 435

circonstances à des tiers non participants; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société ». <sup>27</sup>

Premièrement, il doit s'agir d'une prestation que la société fait sans recevoir de contrepartie correspondante<sup>28</sup>. La disproportion entre la prestation et la contre-prestation doit être telle qu'elle ne peut pas s'expliquer par la marge d'appréciation laissée aux commerçants. Les prestations ne doivent pas avoir été faites selon les conditions du marché (« dealing at arm's length »). Une telle prestation doit être la cause d'un appauvrissement de la société<sup>29</sup>, peu importe que ce soit dû à une augmentation des passifs ou à une non-augmentation des actifs. De plus, cette prestation doit enrichir l'actionnaire<sup>30</sup>. En revanche, l'origine des biens servant à la distribution dissimulée n'a aucun impact<sup>31</sup>.

Ensuite, cette prestation doit être accordée à un actionnaire de la société ou à un proche de celui-ci. La prestation doit avoir lieu envers un actionnaire ou un proche de ce dernier car c'est le lien d'actionariat qui justifie la prestation appréciable en argent. Comme le Tribunal Fédéral le note dans l'arrêt Bellatrix, « la qualité d'actionnaire doit être la cause de l'avantage concédé »<sup>32</sup>. Il doit être prouvé qu'une telle prestation n'aurait jamais été effectuée en faveur d'une tierce personne. Puisque l'on estime que c'est le contrôle exercé par un actionnaire sur sa société qui explique la prestation appréciable en argent, il est légitime de s'interroger sur le niveau de contrôle qu'il faut avoir sur la société. Quid d'un actionnaire largement minoritaire ? Quid d'un membre du conseil d'administration qui contrôle et gère l'entreprise mais n'en est pas actionnaire ? Selon certains auteurs, cela doit être déterminé selon les circonstances du cas d'espèce<sup>33</sup>. Un actionnaire minoritaire peut avoir une influence suffisamment importante sur la gestion de l'entreprise, en raison par exemple de son rôle de directeur, pour qu'on lui attribue un dividende dissimulé<sup>34</sup>. Selon YERSIN, en revanche, ce n'est pas le pouvoir d'influence qui est déterminant mais plutôt le fait qu'une telle prestation n'aurait pas été effectuée s'il s'était agi d'une personne tierce<sup>35</sup>. Cet argument nous semble concluant puisque, comme le remarque GLAUSER<sup>36</sup>, dans le cadre de sociétés familiales il peut

---

<sup>27</sup> Une définition très similaire se retrouve dans la jurisprudence allemande : « Unter verdeckten Gewinnausschüttungen ist jeder Vorteil zu verstehen, den eine Erwerbsgesellschaft ihren Gesellschaftern oder nahestehenden Dritten mit Rücksicht auf ihre Gesellschaftereigenschaft zuwendet, den sie aber einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Person nicht zukommen lassen würde » (BStBl. 71 II s. 539).

<sup>28</sup> GEHRIG T., p. 83ss

<sup>29</sup> YERSIN D., p. 248 ; GLAUSER P-M., p. 106s

<sup>30</sup> L'exigence d'enrichissement de l'actionnaire est un argument invoqué par la doctrine pour critiquer le Tribunal Fédéral ainsi que la pratique de l'AFC dans le cadre des assainissements d'entreprises. En effet, puisque l'actionnaire n'est pas nécessairement enrichi lors d'un assainissement (par exemple dans le cadre de la fusion de deux SA), une distribution dissimulée de bénéfice ne devrait pas automatiquement être admise. Voir : GLAUSER P-M., *La fusion d'assainissement*, p. 1007. Cependant, selon LISSI A., l'enrichissement de l'actionnaire n'est pas une condition car « Beim Inhaber der Beteiligungsrechte steht der Bereicherung aus dem Zufluss der geldwerten Leistung jeweils die entsprechende Entreichung durch Wertebusse seines Beteiligungsrechts gegenüber », p. 31.

<sup>31</sup> LISSI A., p. 32.

<sup>32</sup> ATF 107 Ib, 325, 331

<sup>33</sup> DÜRR R., p. 113 ;

<sup>34</sup> DÜRR R. explique que « Entsprechend ist das Kriterium der maßgeblichen Beteiligung nicht quantitative, sonder qualitativ zu verstehen », p. 113 ; BRÜLISAUER P./ KUHN S., *Art. 58*, p. 685. Selon LISSI A., p. 35, la part de la prestations appréciable en argent qui dépasse le droit de l'actionnaire minoritaire au capital propre doit être assimilée à une prestation effectuée en faveur d'un proche. En effet, selon cet auteur minoritaire, une telle distribution dissimulée à un actionnaire minoritaire principalement sur la relation entre la société et ses actionnaires principaux.

<sup>35</sup> YERSIN D., p. 249

<sup>36</sup> GLAUSER P-M., p. 110.

facilement arriver qu'un actionnaire se voit bénéficier d'un dividende dissimulé sans pour autant être dans une position d'influence particulière. Il n'est cependant pas possible d'attribuer un dividende dissimulé à une personne n'étant pas un actionnaire de la société, ou un proche de celui-ci, même si cette personne est un membre dirigeant. En effet, la notion même de dividende est inséparable de la qualité d'actionnaire. Toutefois, le projet de révision du Code des Obligations prévoit un élargissement de l'application de l'art. 678<sup>37</sup> aux membres du conseil d'administration de la société. Il nous semble dès lors opportun de rappeler que l'article 678 du Code des Obligations vise à rectifier un enrichissement illégitime et non à attribuer un revenu. Dès lors, un élargissement du cercle de personne devant restituer un enrichissement illégitime n'influence en rien la délimitation des personnes pouvant bénéficier d'une prestation appréciable en argent. Nous l'avons dit, un proche de l'actionnaire peut également bénéficier d'une prestation appréciable en argent. La notion de proche n'est pas définie par la loi. Elle englobe toute personne ayant un lien économique, personnel ou juridique avec un actionnaire. La jurisprudence a dégagé deux catégories de proches. D'une part les personnes qui sont économiquement assimilables à l'actionnaire de la société qui fournit le service ou qui ont un lien de parenté avec ce dernier (quelqu'un de la même famille ou une société sœur). D'autre part des proches qui sont considérés comme proches car cela est la seule explication à la prestation qui a eu lieu à des conditions hors du marché<sup>38</sup>. Cette approche extrêmement large de la notion de proche est critiquée en doctrine. Puisque le simple fait de recevoir une prestation appréciable en argent crée une présomption selon laquelle on est proche de l'actionnaire, le fardeau de la preuve est renversé en défaveur du contribuable. Une telle objectivisation de la notion de proche pouvant mener à un éloignement de l'exigence selon laquelle la prestation s'explique par un rapport de participation (« *causa societatis* »)<sup>39</sup>.

Enfin, la disproportion entre les deux prestations doit être telle que les organes de la société n'ont pu l'ignorer<sup>40</sup>. Cette exigence se justifie dans la mesure où il serait contradictoire de dire qu'une prestation est faite par une société « *causa societatis* », mais qu'en même temps, celle-ci n'a pas réalisé la disproportion existante entre les deux prestations<sup>41</sup>. Selon la jurisprudence<sup>42</sup>, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître<sup>43</sup>. D'après GEHRIG T., « *Das subjektive Kriterium der Erkennbarkeit wird somit von der Praxis verobjektiviert* »<sup>44</sup>.

### 1.2.2. Les conséquences d'une distribution dissimulée de bénéfice

La qualification de distribution dissimulée de dividende a diverses conséquences fiscales tant pour la société distributrice que pour l'actionnaire et le proche bénéficiaire. Si les conséquences auprès de la société distributrice sont toujours les mêmes<sup>45</sup>, elles varient pour ce qui est de l'actionnaire et de son proche en fonction de la personne qui se voit attribuer le revenu dissimulé. Cette attribution dépend de la théorie fiscale choisie, celle du bénéficiaire direct, celle du triangle ou celle du triangle modifiée. Nous décrivons les conséquences fiscales d'une distribution occulte auprès de la société distributrice dans un premier temps.

<sup>37</sup> Article 678 al.1 AP-CO ; rapport AP-CO, p. 64

<sup>38</sup> GEHRIG T., p. 149ss ; NEUHAUS M., *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 25 ; STOCKAR C., p. 48.

<sup>39</sup> GLAUSER P-M., p. 111ss

<sup>40</sup> NEUHAUS M. parle de différence de 25% ou plus (NEUHAUS M., *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 24)

<sup>41</sup> GEHRIG T., p. 236s.

<sup>42</sup> ATF 113 Ib, p. 23, 25.

<sup>43</sup> GEHRIG T., p. 235.

<sup>44</sup> GEHRIG T., p. 235.

<sup>45</sup> REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 636

Puis nous traiterons des différentes théories d'attribution et de leurs conséquences fiscales. Finalement, nous regarderons, selon l'impôt que l'on cherche à prélever, quand est-ce que l'on applique chacune de ces théories en droit fiscal suisse.

#### 1.2.2.1. Les conséquences auprès de la société distributrice

La société distributrice, nous l'avons dit, va devoir corriger son bilan en vertu de l'article 58 LIFD. Lorsqu'il s'agit de charges excessives, ou de comptabilisation d'une non-valeur, l'article 58 al. 1 lit b LIFD s'applique. En revanche, lorsqu'il s'agit de la renonciation à tout ou partie d'un produit l'article 58 al. 1 lit c est applicable. Ces articles prévoient que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices et les avantages qui sont procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont compris dans le bénéfice net imposable.

En vertu du principe de détermination<sup>46</sup>, seules les corrections de l'article 58 LIFD qui apportent quelque chose en sus de ce que le droit comptable nous dicte ont un effet constitutif. Il est légitime de se demander si cette disposition a un effet constitutif en l'espèce ; c'est-à-dire si le droit comptable ne requiert pas déjà l'inclusion dans le bilan de la distribution dissimulée de dividendes<sup>47</sup>. En vertu de l'article 678 al. 2 CO<sup>48</sup>, les actionnaires, les membres du conseil d'administration ainsi que les personnes qui leur sont proches<sup>49</sup> sont tenus de restituer les distributions dissimulées de bénéfices<sup>50</sup>. Une telle disposition a pour effet de créer une créance de la société envers le bénéficiaire. Savoir si cette créance doit être activée est controversé en doctrine. Selon *Locher*<sup>51</sup> et *Behnish*, cette créance doit être portée à l'actif puisque le droit comptable ne prévoit pas une option d'activation. En effet, conformément au principe d'intégralité<sup>52</sup> et de sincérité<sup>53</sup> nul choix ne devrait être laissé à la société lorsque la loi ne le précise pas. Néanmoins, une majorité de la doctrine<sup>54</sup> ainsi que le manuel suisse de révision<sup>55</sup>, considèrent que l'obligation d'activer dépend des circonstances du cas d'espèce.

---

<sup>46</sup> Le principe de détermination, ou *Massgeblichkeitsprinzip*, découle de l'article 58 al. 1 lit. a LIFD. Dans son aspect matériel, «il implique qu'en renvoyant au droit comptable, le droit fiscal reprend à son compte tous les principes comptables applicables, codifiés ou non, qu'ils se rapportent au principe de comptabilisation ou d'évaluation» (GLAUSER P-M., 71). Dans son aspect formel, ou concret, le principe de détermination exige que l'on se base sur le bilan commercial tel qu'établi concrètement dans chaque cas d'espèce. (GLAUSER P-M., 73)

<sup>47</sup> GEHRIG T., p. 66ss

<sup>48</sup> Pour une définition du champ d'application de l'article 678 CO voir : KÜNZLER O., p. 93

<sup>49</sup> L'élargissement du champ d'application de l'article 678 CO aux personnes proches de l'actionnaire a été introduit lors de la révision du droit de la SA par la LF du 4 octobre 1991, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 1992 (RO 1972, 73)

<sup>50</sup> L'article 678 al. 2 CO parle de restitutions des prestations de la société qui sont en disproportion évidente avec leur contre-prestation et la situation économique de la société. La doctrine s'entend néanmoins à dire qu'en parlant d'évidente disproportion cette disposition vise les cas de distributions dissimulées de bénéfices. DÜRR R., p. 94 ; DANON R., *Commentaire* N. 171 ; FORSTMOSER P./ MEIER-HAYOZ A./ NOBEL P., p. 497 ; FORSTMOSER P./ MEIER-HAYOZ A./ NOBEL P., p. 660 ; GURTNER P., *neuen Aktienrechtes*, p. 478

<sup>51</sup> LOCHER P., *Aktienrecht*, p. 252. Ce dernier fait également un parallèle avec l'article 663a al. 4 CO qui prévoit que les parts non libérées du capital-actions sont indiquées à l'actif bien qu'elles ne sont que des créances de la société envers les actionnaires.

<sup>52</sup> Le principe d'intégralité exige que tous les faits ayant une influence sur le capital de la société soient reflétés aussi bien dans le bilan que dans le compte de pertes et profits (GLAUSER P-M., 56).

<sup>53</sup> En vertu du principe de sincérité les comptes doivent être exacts et complets, ils doivent refléter de manière aussi objective que possible la situation de l'entreprise (GLAUSER P-M., 54).

<sup>54</sup> BERGER M., 1115ss ; BRÜLISAUER P./ KUHN S., *Art. 58*, p. 736 ; DANON R., *Commentaire* N. 180 ; GLAUSER P-M., p. 123s ; Scherrer B., *Steuerstrafrecht*, p. 73s ; ZUMOFFEN FRUTTERO J., p. 88s ; NEUHAUS M., *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 54 ; RDAF 2002 II 73

<sup>55</sup> Selon le Manuel Suisse d'audit : « La créance doit être comptabilisée lorsque la société a la volonté de la faire valoir et que la possibilité existe réellement de la recouvrer. Si ces deux éléments ne sont pas réunis (volonté et

Utilisant à nouveau les principes comptables selon lesquels la comptabilité a pour but de refléter de manière sincère et complète l'état financier d'une société, cette seconde théorie parvient à une conclusion différente qui nous semble légitime. Selon cette dernière, faire figurer dans la comptabilité d'une société une créance que le conseil d'administration ne réclamera jamais ou que le bénéficiaire ne sera jamais en mesure de payer apparaît comme étant en violation avec les principes de base de comptabilité. Comme le fait valoir *Berger*, la simple existence juridique d'une créance ne suffit pas pour entraîner son activation. « Der Rückforderungsanspruch kann und muss vielmehr nur dann aktiviert werden, wenn er einen Vermögensgegenstand, d.h. ein selbstständig bewertbares und selbstständig verkehrsfähiges Gut mit einem wirtschaftlichen Wert, darstellt. »<sup>56</sup> Toutefois, l'avant-projet de révision du CO prévoit d'ouvrir la légitimation active de l'article 678 al. 2 CO aux créanciers de la société<sup>57</sup>. Si cette modification entre en vigueur, cela pourrait signifier une obligation d'activer la créance. En effet, l'exercice du droit à la restitution ne dépendra plus uniquement des administrateurs mais également de tiers qui n'ont aucun intérêt dans une distribution dissimulée de bénéfice. En attendant une telle révision, nous considérons l'article 58 LIFD comme ayant un effet constitutif puisqu'il réintègre au bilan un élément de revenu que le droit comptable n'a pas déjà inclus<sup>58</sup>.

#### 1.2.2.2. Les conséquences auprès de l'actionnaire et de son proche

Si l'attribution d'un dividende dissimulé semble claire lorsqu'elle est effectuée en faveur d'un actionnaire, elle l'est moins lorsque la distribution est en faveur d'un proche de l'actionnaire. Certes, lorsque le proche bénéficie d'une prestation de la société qui est requalifiée de dividende dissimulé, cette dernière doit en réintégrer le montant dans son bilan. Mais il est plus difficile de déterminer qui doit s'acquitter de l'impôt sur le bénéfice concernant les dividendes. S'agit-il du bénéficiaire direct de la prestation, soit le proche ? Ou s'agit-il de l'actionnaire en raison duquel la prestation a eu lieu ? De même, le point de savoir qui peut se prévaloir d'un droit au remboursement de l'impôt anticipé est controversé. Cela revient donc à se demander à qui attribue-t-on le dividende dissimulé en matière d'impôt sur le revenu ainsi qu'en matière d'impôt anticipé<sup>59</sup>. À cet égard, trois théories d'attribution peuvent être appliquées. Celle du bénéficiaire direct, celle du triangle ou enfin celle du triangle modifiée.

##### 1.2.2.2.1. La théorie du bénéficiaire direct

Selon la théorie du bénéficiaire direct, une prestation appréciable en argent faite par une société en faveur d'un tiers proche de l'actionnaire doit être attribuée fiscalement au bénéficiaire direct de la prestation, comme son nom l'indique. En vertu de cette théorie, l'attribution du revenu au niveau civil est pleinement respectée.

---

possibilité de faire valoir le droit), la créance ne saurait être reconnue au sens du droit commercial ». (MSA, p. 428s)

<sup>56</sup> BERGER M., p. 115s

<sup>57</sup> Article 678 al.1 AP-CO ; rapport AP-CO, p. 64

<sup>58</sup> La question de l'activation de la créance en restitution a une importance fiscale sous deux angles. Premièrement, si une telle créance doit être activée mais ne l'est pas, la comptabilité est fautive et, dès lors, une « simple » distribution dissimulée de bénéfice se transforme en un délit pénal de faux dans les titres. Deuxièmement, il faut se demander, lorsque l'activation a lieu durant une période fiscale différente de celle de la distribution dissimulée, si cela constitue un motif suffisant de révision de la taxation de l'actionnaire ?

<sup>59</sup> BEHNISCH U./ HEUBERGER R., p. 1

#### 1.2.2.2.2. La théorie du triangle

En revanche, selon la théorie du triangle<sup>60</sup>, les rapports de droit civil ne doivent pas entrer en considération. Se fondant sur une analyse économique cette théorie constate qu'une prestation appréciable en argent faite en faveur d'un tiers n'est effectuée par une société qu'en raison de la volonté de son actionnaire (*causa societatis*)<sup>61</sup>. Dès lors, une relation triangulaire entre la société prestataire, l'actionnaire et le proche bénéficiaire est établie<sup>62</sup> portant conséquences pour ces trois participants.

En ce qui concerne l'actionnaire, l'administration fiscale considère que la société a effectué une distribution dissimulée de dividendes en sa faveur. L'actionnaire personne physique, perçoit donc un revenu imposable selon l'article 20 al. 1 lit c LIFD si les participations sont dans sa fortune privée ou selon l'article 18 al. 2 LIFD si les participations sont détenues dans sa fortune commerciale. Selon le principe de la valeur nominale (« Nennwertspinzip ») « les rendements de participation sont toutes les prestations accordées par la société aux personnes détenant dans leur fortune privée des droits de participations, dans la mesure où ces prestations ne constituent pas un remboursement de la valeur nominale »<sup>63</sup>. À cause de ce principe, lorsqu'il s'agit d'une prestation appréciable en argent effectuée entre deux sociétés sœurs, l'imposition d'un dividende dissimulé auprès de l'actionnaire peut avoir pour désagréable conséquence une triple imposition. En effet, lorsque la prestation intervient, celle-ci est imposée au niveau de la société distributrice ainsi qu'au niveau de l'actionnaire personne physique. Puis, lorsque la société bénéficiaire distribue cette prestation à son actionnaire, une troisième imposition aura lieu. Consciente de ce risque, l'AFC propose à l'actionnaire dont la neutralité fiscale de sa restructuration a été refusée, d'appliquer la théorie du triangle modifiée<sup>64</sup>. Dans le cas particulier où le rendement de participation a lieu à travers le paiement d'un salaire excessif, l'AVS qui a été payé sur l'excédent de salaire peut être réclamé et la partie qui provenait de l'actionnaire doit lui être créditée<sup>65</sup>. Face à un actionnaire personne morale, le rendement de participation est imposable selon l'article 58 al. 1 lit a LIFD mais la réduction pour participation prévue à l'article 69 LIFD s'applique lorsque les conditions sont remplies<sup>66</sup>. De plus, la baisse de valeur de la participation dans la société-fille effectuant la prestation pourrait être suffisamment conséquente pour exiger un amortissement de la participation de la société-mère.

Pour ce qui est du tiers, il faut à nouveau distinguer les conséquences si ce dernier est une personne physique ou une personne morale. Dans le premier cas, le proche reçoit une donation. Cette dernière n'est pas imposable au niveau de l'impôt sur le revenu et la fortune,

---

<sup>60</sup> Pour un historique du développement de la théorie de triangle, voir : PRYM R.-J., p. 21ss.

<sup>61</sup> « Dass die Gewinnzuwendung formell direkt der nahestehenden Person zugekommen ist, ändert daran nichts, dass die Zuwendung rechtlich über den Aktionär floss, denn nur er konnte kraft seines Beteiligungsrechtes und seiner beherrschenden Stellung die Überweisung an die ihm nahestehenden Person anordnen. » SCHÄRRER E., p. 307. ; GEHRIG T., p. 107

<sup>62</sup> BEHNISCH U./ HEUBERGER R., p. 2

<sup>63</sup> OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 112

<sup>64</sup> Constatant qu'une telle solution est offerte par l'AFC à bien plaisir, GLAUSER P.-M., indique que : « Pour notre part, il nous paraît qu'une interprétation plus souple du principe de la valeur nominale serait préférable et plus compatible avec le principe de légalité, puisque la solution de l'administration ne repose sur aucune base légale. » (GLAUSER P.-M., p. 323)

<sup>65</sup> SCHÄRRER E., p. 304

<sup>66</sup> La société-mère doit posséder une participation valant au moins 2 millions ou représentant au moins 20% du capital social de sa société-fille (ce qui sera le plus souvent le cas puisqu'il faut avoir une certaine influence au sein de la société-fille pour obtenir qu'une distribution dissimulée de bénéfice soit faite).

mais pourra être taxée au plan cantonal si son canton de domicile prévoit un impôt sur les donations. Dans le second cas, la société bénéficiaire est considérée comme recevant un apport. Ce dernier est neutre fiscalement selon l'article 60 lit a LIFD.

Finalement, comme nous l'avons déjà vu, la société prestataire devra réintégrer le montant de la prestation appréciable en argent dans son bénéfice imposable.

Lorsque la théorie du triangle est appliquée, les dividendes dissimulés sont attribués à l'actionnaire. Puis un apport ou une donation est attribué à la société bénéficiaire.

#### 1.2.2.2.3. La théorie du triangle modifiée

Selon REICH M.<sup>67</sup>, ainsi que selon une majorité de la doctrine<sup>68</sup>, la théorie du triangle doit être rejetée lorsque l'on se trouve en présence d'un actionnaire qui détient ses participations dans sa fortune commerciale<sup>69</sup>. Cela doit être le cas, puisque l'actionnaire est alors tenu de respecter le droit comptable et par conséquent le principe de détermination qui en découle. Or, l'application de la théorie du triangle ne respecte pas ce principe essentiel. En effet, selon ce dernier, ne peuvent être imposés que les bénéfices inclus selon le droit comptable ou selon une règle correctrice fiscale. Ni le droit comptable, ni une règle correctrice ne prévoit l'attribution d'un revenu à l'actionnaire. Ce dernier n'est concerné qu'indirectement par la distribution dissimulée, il ne réalise concrètement aucun revenu et ne passe aucune écriture dans ses livres. Dès lors, lorsque les participations font partie de la fortune commerciale de l'actionnaire, et que par conséquent le principe de détermination est applicable, l'actionnaire ne réalise aucun profit tant qu'il n'inscrit aucune écriture comptable. La théorie du triangle ne devrait, en vertu de cette théorie, avoir des effets qu'envers les deux sociétés sœurs.

Toutefois, si l'appauvrissement de la société-fille prestataire est tel qu'il requiert un amortissement de la participation chez la société-mère, une telle charge doit être rejetée. En effet, selon REICH, lorsque la société-mère amortit sa participation dans sa société-fille, elle réalise un rendement de participation à hauteur de l'amortissement inscrit<sup>70</sup>. Bien qu'en accord avec cet auteur sur le principe de la réintégration au bénéfice imposable du montant amorti, nous rejetons l'idée selon laquelle la réintégration a lieu à travers un rendement de participation. En effet, lorsqu'il s'agit de la fortune commerciale et que, par conséquent, le principe de détermination est applicable, il n'y a une attribution du revenu que si le droit comptable ou une règle correctrice fiscale le prévoit. Dès lors, le rejet d'un amortissement ne crée pas l'attribution d'un rendement de participation. En cela nous nous rallions à GLAUSER<sup>71</sup>, qui considère que la reprise se justifie par l'article 58 al. 1 lit b LIFD. En effet, il

---

<sup>67</sup> REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 609ss.

<sup>68</sup> AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., *complément*, p. 265 ; DANON R., *Commentaire* N. 175 ; GEHRIG T., p. 314s ; GLAUSER P-M., 321 ; NEUHAUS M., *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 43s.

<sup>69</sup> La détermination d'un bénéfice dans la fortune commerciale se fait selon les normes de droit comptable ainsi que les règles correctrices fiscales (principe de l'autorité du droit comptable). A contrario, la notion de revenu en matière de fortune privée est formelle (voir : HÖHN E./ WALDBURGER R., p. 281s). Elle inclut toutes formes de prestations appréciables en argent réalisées grâce à la détention de participation et qui ne constituent pas un remboursement de capital. L'augmentation de valeur de la participation dans la société bénéficiaire, détenue dans la fortune privée, constitue donc un revenu imposable pour la personne physique. Dès lors, l'application de la théorie du triangle modifiée ne se justifie pas pour ce qui est des participations détenues dans la fortune privée d'un actionnaire personne physique (voir : REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 639).

<sup>70</sup> REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 637

<sup>71</sup> GLAUSER P-M., 321s.

s'agit bien d'un amortissement qui n'est pas justifié par l'usage commercial puisqu'il ne s'explique que par la distribution dissimulée de bénéfice<sup>72</sup>.

De plus, REICH<sup>73</sup> fait valoir un argument pratique en faisant remarquer que, si la théorie du triangle devait être appliquée à l'état pur dans tous les cas, cela apporterait une complexité démesurée lors de l'imposition de dividendes dissimulés au sein de grands groupes de sociétés. Il serait effectivement difficile de demander à l'administration fiscale de remonter toute une chaîne de sociétés apparentées afin de retrouver l'actionnaire qui, selon la théorie du triangle, bénéficie de la transaction.

Bien que constatant l'incompatibilité de la théorie du triangle pure avec le principe fondamental de détermination, REICH ne prône pas le rejet total de la théorie du triangle. En effet, un tel rejet entraînerait une application de la théorie du bénéficiaire direct, or celle-ci mène, de manière inévitable, à l'imposition injustifiée de la prestation dissimulée auprès du proche (qui ne peut plus faire valoir l'exemption de l'apport ou la donation). Une telle imposition ne se justifie cependant pas puisque nous sommes face à un apport dissimulé. En effet, ce qui caractérise un apport est le fait que la prestation soit effectuée en raison de rapports de participation et non pour des raisons commerciales<sup>74</sup>. Dès lors, le simple fait qu'une prestation provienne d'un tiers plutôt que d'un actionnaire ne devrait pas lui retirer sa qualité d'apport dissimulé. De plus, nous pouvons avancer que l'exonération de l'apport au niveau de la société bénéficiaire se justifie déjà au vu de l'inclusion de la distribution dissimulée dans le bénéfice de la société prestataire. Il n'est, dès lors, pas nécessaire que ce montant soit également inclus dans la base imposable de la société-mère.

Si l'on se place au niveau de l'attribution du revenu, la théorie du triangle modifiée ne ressemble en rien à celle du triangle. Nous l'avons vu, en vertu de la théorie de REICH, aucun revenu n'est attribué à la société-mère afin de ne pas violer le principe de détermination qui prévaut en droit fiscal. Puisque la société-mère ne reçoit aucun revenu, nous ne pouvons pas considérer qu'elle transmette ce revenu inexistant sous forme d'apport à la société sœur bénéficiaire. Dès lors le revenu découlant de la prestation appréciable en argent est attribué directement au bénéficiaire direct. Cependant, au contraire de la théorie du bénéficiaire direct, ce n'est pas un dividende dissimulé que l'on attribue mais plutôt un apport dissimulé.

L'AFC, quant à elle, applique la théorie du triangle modifiée puisque cette dernière craint que l'attribution d'un rendement de participation à la société – mère n'ait pour effet d'augmenter la réduction pour participations prévue par l'article 69 LIFD<sup>75</sup>.

---

<sup>72</sup> Comme le constate GLAUSER (GLAUSER P-M., p. 321s), une telle distinction entre les causes du redressement n'a aucun effet en pratique. En effet, la société-mère ne pourrait de toute façon pas bénéficier d'une réduction pour participation au sens de l'article 69 LIFD car le rendement de participation que REICH réintègre est en relation trop étroite avec l'amortissement (article 70 al.3 LIFD)

<sup>73</sup> REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 638s

<sup>74</sup> GLAUSER P-M., énumère quatre conditions à la qualification d'apport dissimulé : « (i) Il doit exister une disproportion entre prestation et contre-prestation (ii) qui s'explique par le lien de participation (iii) et qui est reconnaissable par les organes de la société. A cela s'ajoute, s'agissant des apports dissimulés que (iv) les comptes de la filiale ne doivent pas faire ressortir cet avantage : à défaut il s'agit d'un apport *apparent*. », p. 192

<sup>75</sup> AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., *complément*, p. 265.

### 1.2.3. L'attribution des distributions dissimulées de bénéfice en matière d'impôt sur le revenu et le bénéfice

#### 1.2.3.1. En général

L'attribution des distributions dissimulées de bénéfice en matière d'impôt sur le revenu et le bénéfice n'est ni uniforme ni cohérente. Sujets à une jurisprudence en « zigzag »<sup>76</sup>, les dividendes occultes sont attribués au bénéficiaire direct ou à l'actionnaire selon les participants à la transaction. Il s'agit, dès lors, de différencier les cas où le bénéficiaire est une personne physique des cas où c'est une personne morale.

#### 1.2.3.2. Le bénéficiaire est une personne physique

En 1994, dans un arrêt contesté et contestable<sup>77</sup>, le Tribunal Fédéral<sup>78</sup>, bien qu'admettant l'application du principe de la théorie du triangle, s'est éloigné de cette dernière. Dans cet arrêt, une société avait pris à sa charge les dépenses privées des deux fils de l'actionnaire principal. Ces derniers étant employés de la société, le tribunal a considéré que « la question décisive est donc de savoir si les libéralités faites par X. SA aux fils de E reposent en premier lieu sur le fait que ces derniers sont des proches de l'actionnaire principal ou si un autre motif a été déterminant pour ces attributions »<sup>79</sup>. Répondant à cette question, la Cour est arrivée à la conclusion que les prestations appréciables en argent ont été fournies en raison des rapports de travail qui liaient les bénéficiaires à la société X SA et non en raison de l'actionnaire principal. Dès lors le revenu est attribué aux bénéficiaires directs. Ce raisonnement, se basant sur la « *causa societatis* », repose sur une contradiction fondamentale. En effet, le Tribunal fédéral se demande si une prestation appréciable en argent a été faite en raison de la qualité d'actionnaire ou en raison d'un autre lien contractuel. Or, si la prestation n'a pas été effectuée en raison du lien d'actionariat, il ne s'agit tout simplement pas d'une prestation appréciable en argent<sup>80</sup>. En effet, si les diverses dépenses prises en charge par la société sont uniquement justifiées par une activité salariale des bénéficiaires dans l'entreprise, la rémunération est établie « *at arm's length* » et ne constitue simplement pas une prestation disproportionnée devant être attribuée à qui que ce soit.

En 1997, le Tribunal Fédéral<sup>81</sup>, sans contredire le raisonnement tenu en 1994, revient à la théorie du triangle dans un arrêt sur le sponsoring sportif. Dans ce cas, F est le seul actionnaire de F S.A., active dans le domaine de la construction et des travaux publics. Simultanément, F est le vice-président du club de sport où joue son fils. Dès lors, ce club a reçu en l'espace de trois ans, des montants considérables, versés sous forme de prêts ou d'exécution de cautionnement. Ces prêts ont été la cause de pertes, et n'auraient jamais été accordés par des tiers. Par conséquent, un dividende dissimulé effectué par F S.A doit être attribué. Revenant à la raison, le Tribunal Fédéral constate qu' « une prestation appréciable en argent, faite par une société à un tiers proche de l'actionnaire, repose sur une donation de l'actionnaire à ce tiers et doit être imposée auprès de celui-là. Le fait que cette prestation soit versée directement au tiers ne change rien car la libéralité passe juridiquement par

<sup>76</sup> BEHNISCH U./HEUBERGER R., p. 4.

<sup>77</sup> GLAUSER P-M., 316 ; BEHNISCH U./HEUBERGER R., p. 1

<sup>78</sup> ASA 63, 145 = RDAF 1995, 38

<sup>79</sup> RDAF 1995, 44

<sup>80</sup> De cet avis, DÜRR R., p. 114 ;

<sup>81</sup> ASA 66, 458

l'actionnaire qui seul, en raison de son droit de participation et de sa position dominante, peut ordonner l'attribution de ce montant à une personne qui lui est proche »<sup>82</sup>.

Puis, en 1999, dans un arrêt non publié<sup>83</sup>, le Tribunal Fédéral s'égare à nouveau. En l'espèce, la société X S.A vend à la fille de son actionnaire un immeuble pour un prix inférieur à sa valeur vénale. Constatant que la bénéficiaire de la prestation est agent immobilier et qu'elle ne pouvait, par conséquent, pas ignorer la disproportion, le Tribunal Fédéral attribue la prestation appréciable en argent à cette dernière. Notre Cour suprême affirme qu'« une personne proche d'une société anonyme à laquelle cette dernière fait une prestation appréciable en argent doit s'acquitter de l'impôt fédéral direct sur ce montant. »<sup>84</sup>. À nouveau, cette dernière effectue un revirement de jurisprudence sans penser à le justifier. Ce revirement est erroné. Par définition, un dividende occulte est constitué lorsque la disproportion entre les deux prestations est telle qu'elle est reconnaissable pour les organes de la société. Dès lors, il semble difficile de comprendre en quoi le fait qu'elle soit également reconnaissable pour le proche bénéficiaire justifie une exception à l'application de la théorie du triangle.

Enfin, en 2000, dans un arrêt non publié<sup>85</sup>, le Tribunal Fédéral revient à la théorie du triangle. Dans le cas de A S.A, qui augmente de manière injustifiée la valeur comptable d'un immeuble, notre Haute Cour constate avec pertinence que la prestation appréciable en argent en résultant doit être attribuée à l'actionnaire de A S.A, soit X S.A. Dans un second temps seulement, la prestation remonte à X, actionnaire d'X S.A<sup>86</sup>.

Poursuivant dans cette direction, le Tribunal Fédéral confirme l'application de la théorie du triangle en 2004<sup>87</sup>. Dans cette affaire, un prêt à des conditions préférentielles avait été accordé par Y S.A à une société simple conçue, entre autres, par son actionnaire C.X. Avec pertinence, l'arrêt constate que les associés de la société simple, autres que C.X, n'ont pu bénéficier de la prestation appréciable en argent qu'à travers C.X puisqu'il est le seul à être actionnaire de Y S.A<sup>88</sup>.

### 1.2.3.3. Le bénéficiaire est une société sœur

Il arrive souvent, lorsque l'on est en présence de deux sociétés dominées par un actionnaire commun, que des prestations appréciables en argent soient effectuées afin de tirer bénéfice de l'effet de synergie du groupe<sup>89</sup>. Or, comme nous l'avons déjà vu, il n'existe pas de fiscalité de groupe en droit fiscal suisse<sup>90</sup>. Dès lors, toutes prestations effectuées à des conditions en

---

<sup>82</sup> ASA 66, 468

<sup>83</sup> Arrêt du 31 mars 1999, non publié, 2 A.288.1998

<sup>84</sup> 2A.288.1998, p. 6, c. 4a.

<sup>85</sup> Arrêt du 22 mars 2000, non publié, 2 A.160.1999

<sup>86</sup> « Une prestation appréciable en argent faite par une société directement à un tiers proche de son actionnaire doit être traitée comme si elle a été octroyée à ce dernier. Elle passe en effet juridiquement par celui-ci qui seul peut en ordonner l'attribution au dit tiers. Pour ce dernier, cette attribution doit être traitée comme une prestation provenant, non pas de la société, mais de l'actionnaire de celle-ci. » 2A.160.1999, c.3b. bb)

<sup>87</sup> StE 11/2004 B.24.4 Nr. 71

<sup>88</sup> « Als solcher begünstigter Teilhaber kommt einzig C. X in Frage, der auch Inhaber der Einzelfirma X. Textil, der Hauptgenossenschafterin der Baugenossenschaft Y., war. Das von der Vorinstanz angerufene wirtschaftliche Austauschverhältnis bestand somit einzig im Hinblick auf C. X. Seine Kinder, die in keinem unmittelbaren Vertragsverhältnis zur Baugenossenschaft Y. standen, haben davon zwar auch profitiert, aber nicht als Begünstigte der verdeckten Gewinnausschüttung, sondern lediglich im Innenverhältnis der einfachen Gesellschaft X. » StE 11/2004 B. 24.4. Nr. 71, c.5.3.

<sup>89</sup> REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 635

<sup>90</sup> ASA 53, 278, 286ss

dehors des prix du marché, doivent être reconstituées selon la théorie du triangle. Contrairement aux prestations appréciables en argent effectuées en faveur d'une personne physique, les prestations appréciables en argent effectuées au sein d'un groupe de société n'ont pas été l'objet d'une jurisprudence en « zigzag »<sup>91</sup>. Constant dans ses décisions, le Tribunal Fédéral considère que la théorie du triangle s'applique et, par conséquent, attribue la prestation appréciable en argent à l'actionnaire commun des deux sociétés sœurs<sup>92</sup>.

#### 1.2.3.4. Conflit avec l'article 678 CO ?

La théorie du triangle soulève différents problèmes. En premier lieu, l'attribution à un actionnaire d'une prestation appréciable en argent effectuée en faveur d'un proche doit être conciliée avec l'article 678 CO qui attribue cette dernière au bénéficiaire direct, soit le proche. En effet, le deuxième alinéa de cet article prévoit une action en restitution des prestations de la société qui sont en disproportion évidente avec leur contre-prestation et la situation économique de la société<sup>93</sup>. Il est admis en doctrine que cette disposition, en parlant d'évidentes disproportions, vise les cas de distribution dissimulée de dividendes<sup>94</sup>. Or, comme nous l'avons dit, l'article 678 CO reconnaît un droit d'actionner directement les bénéficiaires de la prestation sans raisonner en triangle et passer par l'actionnaire. Néanmoins, le fait qu'une action peut être intentée contre le bénéficiaire d'une prestation n'a pas pour effet de reconnaître la validité de la théorie du bénéficiaire direct. En effet, l'article 678 CO est une disposition de droit civil qui s'intéresse, par conséquent, aux effets de droit privé d'un dividende dissimulé. Le but de cet article n'est pas d'attribuer un revenu à quelqu'un mais bien plutôt d'annuler les effets de l'enrichissement illégitime<sup>95</sup> dont bénéficie le proche. Dès lors, il semble évident que seul le proche concerné par l'enrichissement peut le restituer. En revanche, la LIFD cherche à attribuer un revenu et ce faisant à assurer la double imposition économique qui a lieu chez la société ainsi qu'auprès des actionnaires et qui pourrait être évitée par le biais de dividendes dissimulés. Aux vues des différents buts poursuivis, il ne nous semble pas contradictoire de voir le code des obligations aller rechercher l'avantage directement auprès de son bénéficiaire, alors que le droit fiscal fait un détour par l'actionnaire<sup>96</sup>.

#### 1.2.4. L'attribution des distributions dissimulées de bénéfice en matière d'impôt anticipé

##### 1.2.4.1. En général

L'impôt anticipé est un impôt à la source<sup>97</sup> prélevé sur une liste exhaustive de transactions énumérées à l'article 1 LIA. Le contribuable doit déduire l'impôt de la prestation imposable qu'il fournit et ce peu importe qui en est le bénéficiaire. Dans un second temps, l'impôt est remboursé au bénéficiaire de la prestation si ce dernier remplit les conditions des articles 21ss LIA. Dans les cas prévus par la loi, la perception puis le remboursement peuvent être évités

---

<sup>91</sup> Voir BEHNISCH U./HEUBERGER R.

<sup>92</sup> ATF 119 Ib 116 ; StE 1996 B. 72.13.22. Nr. 33 ; StR 1999, 102 ; StR 2002, 558 ; 2A.583/2004 ; 2A 73/2005

<sup>93</sup> Pour une définition du champ d'application de l'article 678 CO voir : KÜNZLER O., p. 93

<sup>94</sup> DÜRR R., p. 94 ; DANON R., *Commentaire* N. 171 ; FORSTMOSER P./MEIER-HAYOZ A./NOBEL P., p. 497 ; FORSTMOSER P./MEIER-HAYOZ A./NOBEL P., p. 660 ; GURTNER P., *neuen Aktienrechtes*, p. 478

<sup>95</sup> On considère l'art 678 CO comme une *lex specialis* de l'article 62 CO, DANON R., *Commentaire* N. 178 ; KÜNZLER O., p. 93 ; FORSTMOSER P./MEIER-HAYOZ A./NOBEL P., p. 660 ;

<sup>96</sup> Un autre problème, issu de l'action en restitution de l'article 678 CO, est l'effet fiscal d'une telle restitution. Le fait de restituer une prestation appréciable en argent justifie-t-il une révision de la décision de taxation ?

<sup>97</sup> Il s'agit d'un impôt à la source car il n'est pas prélevé auprès du bénéficiaire du revenu imposé mais auprès du débiteur, STOCKAR C., p. 45.

par voie de déclaration de la prestation imposable, art. 20 LIA, 24ss OIA. Le mécanisme en deux temps de l'impôt anticipé a pour effet deux attributions successives d'un même revenu. La première attribution du revenu crée le lien entre l'assujetti à l'impôt, soit la société prestataire et l'objet, soit, la prestation imposable. Cette attribution nous donne la raison pour laquelle le prestataire doit prélever un impôt et le remettre à l'administration fiscale. Puis, lorsqu'il s'agit de définir qui est en droit au remboursement de l'impôt anticipé payé, la seconde attribution du revenu a lieu. Celle-ci nous intéresse plus particulièrement puisque, c'est cette dernière qui varie selon la théorie d'attribution choisie en cas de distribution dissimulée de bénéfice. Nous évoquerons donc cette dernière lorsque nous utiliserons les termes d'attribution du revenu en matière d'impôt anticipé.

L'impôt anticipé a deux fonctions distinctes. Lorsque le bénéficiaire de la prestation est domicilié à l'étranger<sup>98</sup>, ou lorsque le bénéficiaire est un fraudeur qui ne déclare pas ce revenu, la taxe prélevée à la source est une charge définitive. Dans ce cas, l'impôt anticipé a pour but de procurer des recettes fiscales<sup>99</sup>. En revanche, lorsque le bénéficiaire de la prestation est domicilié en Suisse et remplit les autres conditions énumérées aux articles 21ss LIA, la taxe prélevée lui est remboursée<sup>100</sup> lorsqu'il déclare ce revenu en matière d'impôts directs. Ainsi, l'impôt anticipé a pour but d'inciter le contribuable à déclarer ses revenus<sup>101</sup>. Cependant, ce but incitatif ne peut se réaliser que si la personne à qui l'on attribue le revenu en matière de remboursement de l'impôt anticipé est la même que celle à qui l'on attribue le revenu en matière d'impôt direct. En effet, il n'y a d'intérêt à inciter une personne à déclarer son revenu que si cette personne est celle qui doit le faire en vertu de la LIFD.

Les personnes physiques peuvent réclamer<sup>102</sup> le remboursement de l'impôt payé à la source si les conditions suivantes sont remplies. La personne doit être domiciliée<sup>103</sup> ou assujettie de façon illimitée en Suisse<sup>104</sup>. Elle doit avoir le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt<sup>105</sup>. Enfin, le revenu, ainsi que la fortune d'où il provient, doivent avoir été déclarés dans la déclaration d'impôt du requérant<sup>106</sup>. Les personnes morales, quant à elles, peuvent se prévaloir d'un droit au remboursement de l'impôt anticipé payé lorsqu'elles remplissent les conditions énumérées ci-après. La personne morale doit avoir son siège en Suisse à l'échéance de la prestation imposable<sup>107</sup>. Elle doit avoir le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement imposable<sup>108</sup>. Enfin, elle doit avoir comptabilisé régulièrement comme rendement les revenus grevés de l'impôt<sup>109</sup>. De plus, tant les personnes morales que les personnes physiques se voient refuser le remboursement lorsque ce dernier aurait pour effet d'éviter l'impôt<sup>110</sup>.

---

<sup>98</sup> Dans un pays qui n'a pas conclu de conventions de double imposition avec la Suisse.

<sup>99</sup> STOCKAR C., p. 45s.

<sup>100</sup> Le remboursement peut être en espèce ou sous forme d'imputation avec les impôts cantonaux et communaux.

<sup>101</sup> À propos du but incitatif de l'impôt anticipé voir : BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer* ; STOCKAR C., nous dit que : « L'impôt anticipé constitue ainsi une mesure destinée à promouvoir l'honnêteté fiscale. », p. 45.

<sup>102</sup> Les personnes physiques réclameront le remboursement auprès de leur canton de résidence, article. 30 al. 1 LIA. (A moins qu'il ne s'agisse d'une prestation d'assurance, auquel cas, la requête doit être adressée à l'AFC, article 33 al.2 LIA).

<sup>103</sup> Article 22 al.1 LIA

<sup>104</sup> Article 51 al. 1 OIA

<sup>105</sup> Article 21 al.1 lit a LIA

<sup>106</sup> Article 23 LIA

<sup>107</sup> Article 24 al. 2 LIA

<sup>108</sup> Article 21 al.1 lit a LIA

<sup>109</sup> Article 25 al. 1 LIA

<sup>110</sup> Article 21 al. 2 LIA

#### 1.2.4.2. L'attribution des distributions dissimulées en matière de remboursement de l'impôt anticipé

Une distribution dissimulée de dividendes est soumise à l'impôt anticipé en vertu des articles 4 al.1 LIA et 20 al.1 OIA. La société distributrice doit donc retenir à la source 35% de la prestation dissimulée. Si cela n'est pas effectué, la méthode « brut pour net » s'applique<sup>111</sup>. Dès lors le montant distribué sera réputé être net d'impôt anticipé et sachant que le taux de l'impôt est à 35% cela permettra à l'administration fiscale de calculer quel était le montant brut versé et d'en déduire l'impôt anticipé qui aurait dû être prélevé. L'attribution de la distribution occulte se fait, en principe, selon la théorie du bénéficiaire direct<sup>112</sup>. Une telle règle d'attribution est déduite de l'article 1 al. 2 LIA. Nous l'avons vu, l'impôt fédéral direct prévoit, quant à lui, une attribution conformément à la théorie du triangle. Une telle divergence dans la règle d'attribution d'un dividende dissimulé a pour conséquence de nuire au but incitatif de l'impôt anticipé et n'est, dès lors, pas souhaitable<sup>113</sup>.

Consciente d'une certaine incohérence entre l'impôt anticipé et l'impôt sur le revenu, l'administration fiscale a développé certaines exceptions dans la pratique. Il ne s'agissait dans un premier temps que des cas d'assainissement par fusion<sup>114</sup>. Puis, le 1<sup>er</sup> février 2001<sup>115</sup>, une notice concernant la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé a été publiée<sup>116</sup>. Cette dernière augmente la liste des exceptions à l'application de la théorie du bénéficiaire direct en faveur de la théorie du triangle. Bien qu'un tel changement soit le bienvenu quant au fond, il est contestable quant à la forme. En effet, un dividende dissimulé est attribué de par la loi au bénéficiaire direct de la prestation. Une telle attribution n'est pas sujette à interprétation. Dès lors, introduire des exceptions à ce principe doit être fait par une modification de la loi. Comme le remarque BAUER-BALMELLI, la théorie du triangle est appliquée en matière d'impôt fédéral direct sur la base d'une conception économique de la notion de revenu. Or, une telle interprétation ne peut se justifier en matière d'impôt anticipé puisqu'il s'agit d'un impôt sur un objet et non sur une personne comme dans le cas de l'impôt sur le revenu<sup>117</sup>. L'impôt anticipé ne tient pas compte de la capacité contributive de l'assujettit ni dans la première ni dans la seconde attribution du revenu<sup>118</sup>. Décider d'un changement d'attribution et par conséquent de contribuable par voie de notice nous semble donc violer le principe de la légalité.

##### 1.2.4.2.1. Le principe : la théorie du bénéficiaire direct

L'article 21 al.1 lit a LIA dispose que l'ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé doit avoir, au moment de l'échéance de la prestation imposable, le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. Le droit de jouissance est un concept

---

<sup>111</sup> REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 624.

<sup>112</sup> Critique implicite de l'application de la théorie du bénéficiaire direct : REICH M./DUSS M., p. 495.

<sup>113</sup> BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 58.

<sup>114</sup> BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 59.

<sup>115</sup> Cette notice est applicable à toutes les prestations appréciables en argent intervenant à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001.

<sup>116</sup> S-02.141

<sup>117</sup> BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 63s.

<sup>118</sup> « Die Verrechnungssteuer ist aufgrund ihrer Ausgestaltung klar eine reine Objektsteuer : Sie wird auf dem als Steuerobjekt definierten Ertrag erhoben, unabhängig von der Person des Leistungsempfängers und deren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit .» BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 192.

économique qui doit être interprété selon l'ensemble des circonstances<sup>119</sup>. Dans le cadre des distributions dissimulées de dividendes à des proches, cette notion incite à une application de la théorie du bénéficiaire direct<sup>120</sup>. De plus, une telle application est requise par l'article 1 al. 2 LIA qui précise que le remboursement de l'impôt anticipé aura lieu auprès du bénéficiaire de la prestation. Dès lors, comme l'affirme la notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé, « la personne qui a profité de la prestation d'une manière reconnaissable pour les tiers est considérée comme le bénéficiaire. L'impôt anticipé doit être mis à charge de cette personne (c.f. art. 14 al.1 LIA) et les conditions pour le remboursement de l'impôt anticipé (c.f. art. 21 et ss LiA ou autres conventions de double imposition) doivent être remplies par cette personne. »<sup>121</sup>

#### 1.2.4.2.2. Les exceptions : la théorie du triangle

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000, la théorie du triangle s'applique de façon exceptionnelle dans trois cas particuliers.

Premièrement, la théorie du triangle s'applique lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent à une société dirigée par le même groupe d'actionnaires, dans le but de l'assainir<sup>122</sup>. L'assainissement peut avoir lieu par voie d'apport ou par fusion, dans les deux cas, il est considéré qu'une telle action est du ressort de l'actionnaire commun<sup>123</sup>.

Deuxièmement, la théorie du triangle s'applique lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent en faveur d'une tierce personne physique et cela uniquement en raison de rapports familiaux ou amicaux entre l'actionnaire de la société qui fait la prestation et la personne qui en profite. Une telle attribution est justifiée par le fait que « la société prestataire est dans ces cas purement et simplement un instrument de donation de l'actionnaire, c'est pourquoi ce dernier est à considérer comme bénéficiaire de la prestation »<sup>124</sup>.

Finalement, la dernière exception au principe du bénéficiaire direct est constituée lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent en faveur d'une société tierce uniquement en raison des liens familiaux ou amicaux qui unissent l'actionnaire de la société qui fait la prestation et l'actionnaire de la société qui en bénéficie. Dans ce cas, l'actionnaire de la société prestataire est considéré comme utilisant sa société comme instrument pour effectuer une donation au second actionnaire. Ce cas particulier semble aller plus loin qu'une simple application de la théorie du triangle puisqu'il implique quatre intervenants (théorie du carré)<sup>125</sup>.

---

<sup>119</sup> BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 118.

<sup>120</sup> BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 119.

<sup>121</sup> S-02.141

<sup>122</sup> « Un assainissement au sens fiscal du terme ne peut ainsi intervenir que si la perte au bilan n'est pas couverte par des réserves ouvertes ou latentes (perte au bilan proprement dite ou echte Unterbilanz). De plus, seules les mesures qui touchent le résultat de la société sont prises en considération » GLAUSER P.-M., *La fusion d'assainissement*, p. 1000ss.

<sup>123</sup> S-02.141 ; BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 122 ; HOCHREUTENER H. P., p. 88.

<sup>124</sup> S-02.141 ; BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 122 ; HOCHREUTENER H. P., p. 88.

<sup>125</sup> BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 62 ; GLAUSER P.-M., p. 397.

Dans les deux derniers cas, il ne doit y avoir aucun doute sur l'unique motivation de la société prestataire<sup>126</sup>. En effet, HOCHREUTENER H. P. précise que : « Wenn die nach außen als Leistungsempfängerin auftretende Person zwar mit dem Aktionär familiär oder freundschaftlich verbunden ist, sie aber auch aufgrund anderer Beziehungen als nahestehende Person bezeichnet werden kann, wendet die ESTV für die Verrechnungssteuer weiterhin die Direktbegünstigungstheorie an»<sup>127</sup>. Une telle exception à l'exception n'est que la reprise intacte de la confusion faite au niveau de l'impôt fédéral direct. Nous avons déjà démontré<sup>128</sup> que le Tribunal Fédéral était dans l'erreur lorsqu'il affirmait qu'une prestation appréciable en argent était imputable à son bénéficiaire direct si ce dernier entretenait, par exemple, une relation de travail avec la société prestataire. En effet, si le rapport de travail est la cause de la prestation appréciable en argent, il ne s'agit tout simplement pas d'une distribution dissimulée puisque la prestation constitue la contrepartie du travail fourni. Ainsi, soit la prestation est établie selon les conditions ordinaires du marché, auquel cas aucune distribution n'a lieu, soit la prestation est excessive et un tel excès ne s'explique que par les rapports particuliers entretenus par le proche bénéficiaire et l'actionnaire.

#### 1.2.5. L'attribution des distributions dissimulées de bénéfice en matière de droit de timbre

Selon l'article 5 al. 1 lit a de la loi sur les droits de timbre, un impôt est prélevé, entre autres, sur la création ainsi que l'augmentation de la valeur nominale, à titre onéreux ou gratuits, de titres de participations. De plus, selon le second alinéa de ce même article, sont assimilés à la création de droits de participation « les versements supplémentaires que les actionnaires ou les associés font à la société sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social inscrit au registre du commerce ou le montant versé sur les parts sociales de la société coopérative »<sup>129</sup>. La notion de versement doit être interprétée dans un sens économique afin d'englober toutes formes de prestations appréciables en argent effectuées sans contre-prestation en raison d'un rapport de participation<sup>130</sup>. En revanche, la notion d'actionnaires, incluse dans l'article 5 al. 2 lit a LT, ne peut être interprétée que formellement, par référence à la notion de droit civil, puisque la loi sur les droits de timbre est une loi au caractère formel<sup>131</sup>. Dès lors, il semble clair que seul un actionnaire, soit un titulaire de droits de participations de la société bénéficiaire peut faire un apport imposable en matière de droits de timbre. La théorie du bénéficiaire direct s'applique donc au cas de distributions dissimulées de dividendes et par conséquent, la prestation appréciable en argent effectuée par un tiers n'est pas soumise au droit de timbre<sup>132</sup>. La seule exception valide à ce principe étant l'évasion fiscale.

Forte de ces principes, la doctrine<sup>133</sup> ne peut que s'étonner de la pratique énoncée par la notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé<sup>134</sup>. En effet, cette dernière évoque le prélèvement d'un droit de timbre dans les situations de distribution dissimulées de bénéfice. Se basant sur la théorie du triangle, l'AFC semble considérer que

---

<sup>126</sup> HOCHREUTENER H. P., p. 90.

<sup>127</sup> HOCHREUTENER H. P., p. 90.

<sup>128</sup> Voir point 1.b.ii.3.b.

<sup>129</sup> Article 5 al. 2 lit. a LT

<sup>130</sup> ECKERT J.-B./PIGUET J., *article 5 LT*, p. 138 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 285.

<sup>131</sup> ECKERT J.-B./PIGUET J., *article 5 LT*, p. 140 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 285 ; SRK 2004-068, c. 3.c.cc, p. 10.

<sup>132</sup> BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 60s.

<sup>133</sup> BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 60s.

<sup>134</sup> S-02-141

lorsqu'une prestation appréciable en argent est effectuée dans l'intérêt d'une société sœur, celle-ci bénéficie en réalité d'un apport de son actionnaire. Si un tel raisonnement est vrai en matière d'impôt fédéral direct ainsi que, dans certains cas, en matière d'impôt anticipé, cela est faux en ce qui concerne les droits de timbre. En effet, nous l'avons vu, un droit de timbre ne peut être perçu que sur les prestations effectuées par un actionnaire, or il s'agit, dans les cas de distributions dissimulées de bénéfice, d'une prestation effectuée par un proche.

Dans sa décision du 28 Juin 2005<sup>135</sup>, la Commission fédérale de recours en matière de contributions<sup>136</sup> donne tort à l'AFC. À raison, cette dernière constate que : « Rein aufgrund des Wortlautes von Stempelabgabengesetz und Stempelabgabenverordnung fallen demnach Zuschüsse von Dritten, ungeachtet ob diese als nahestehend zu qualifizieren wären, nicht unter die Abgabepflicht.»<sup>137</sup>. Insistant sur l'erreur de l'AFC, la CFRC précise, qu'en l'espèce, il existe une différence de base entre l'impôt anticipé et les droits de timbre<sup>138</sup>. En effet, alors que le premier impôt prévoit expressément dans la loi que les prestations faites à des proches sont imposables<sup>139</sup>, le second précise explicitement que seules les prestations faites par des actionnaires sont sujettes à imposition. La Cour conclut donc, de manière parfaitement convaincante, que la notice de février 2001 ne peut être appliquée, puisqu'elle est contraire à la loi<sup>140</sup>.

### 1.3. Conclusions intermédiaires

L'attribution du revenu est un préalable nécessaire à l'imposition de tout revenu. Si la doctrine et la pratique ont réussi à uniformiser la notion de distribution dissimulée de dividendes, ces derniers n'ont pas réussi à harmoniser la question de savoir à qui ce revenu doit être attribué, soit auprès de qui peut-il être taxé. En effet, l'attribution des distributions dissimulées de dividendes en droit fiscal varie en fonction de la théorie que l'on choisit d'appliquer. Ce choix, effectué parfois par la loi, parfois par la jurisprudence et parfois même par l'AFC, dépend entièrement de l'impôt concerné. Il nous semble difficile de justifier le fait qu'à une seule et même question, soit la question de savoir à qui attribue-t-on un dividende dissimulé, différentes réponses soient données et cela, en fonction d'un critère qui n'est que peu relevant. Parce qu'une distribution dissimulée de bénéfice n'est effectuée qu'en raison de la participation de l'actionnaire dans la société distributrice, le revenu doit lui être attribué et ce, peu importe si l'on se place au niveau de l'impôt anticipé, du droit de timbre ou de l'impôt sur le revenu et le bénéfice. Toutefois, la théorie du triangle ne peut être appliquée en matière d'impôt anticipé et de droit de timbre que si leurs lois respectives sont modifiées. En effet, en vertu du principe de légalité, très fort en droit fiscal, un changement dans l'attribution d'un revenu doit être prévu par la loi.

---

<sup>135</sup> JAAC 69.125, SRK 2004-068

<sup>136</sup> ci-après CFRC

<sup>137</sup> SRK 2004-068, c. 3.b.aa, p. 9.

<sup>138</sup> SRK 2004-068, c. 3.c.cc, p. 10.

<sup>139</sup> Article 20 al.1 OIA

<sup>140</sup> SRK 2004-068, c. 3.c.dd, p. 11.

## 2. L'attribution des distributions dissimulées de bénéfice au niveau international

### 2.1. L'attribution du revenu à un résident comme condition d'application des conventions de double imposition

Avant d'appliquer un traité, l'Etat doit vérifier son champ d'application personnel. Selon l'article 1 du Modèle de Convention de l'OCDE, la convention s'applique aux personnes qui sont résidentes d'un État contractant ou des deux États contractants<sup>141</sup>. Dès lors, afin de bénéficier des avantages d'une convention de double imposition, il est nécessaire d'être qualifié à la fois de personne ainsi que de résident d'un Etat contractant<sup>142</sup>. Une troisième condition à l'accès aux traités est l'attribution du revenu. Cette exigence précise que la personne qui invoque l'application du traité doit se voir attribuer le revenu. Bien qu'une telle condition ne soit pas expressément mentionnée à l'article 1 du Modèle de convention de l'OCDE, elle découle de la terminologie utilisée tout au long du modèle. Comme l'a remarqué WHEELER J.<sup>143</sup>, étant donné l'importance de l'attribution du revenu nous aurions pu nous attendre à ce que plus d'attention soit portée sur ce problème.

L'exigence d'attribution du revenu n'est pas exprimée de manière uniforme dans le Modèle. En effet, elle est incarnée à travers différentes expressions telles que « payé à » une personne<sup>144</sup>, « tire de »<sup>145</sup>, « reçoit »<sup>146</sup>, « d' »<sup>147</sup> une entreprise ou d'une personne, « reçoit »<sup>148</sup>, « bénéficiaire »<sup>149</sup>, « réalisé par »<sup>150</sup> ou « attribués à »<sup>151</sup>. Cette troisième condition n'est que le reflet, au plan international, de l'exigence domestique qu'un revenu soit attribué à un contribuable afin que le système fiscal fonctionne correctement<sup>152</sup>.

Il est important de différencier l'exigence d'attribution du revenu de trois autres notions qui s'en rapprochent. Il nous incombe donc de définir, afin de mieux délimiter, les notions d'assujettissement à l'impôt, de bénéficiaire effectif et les clauses d'impositions effectives (« subject-to-tax clauses »).

Premièrement, il s'agit de distinguer l'exigence, d'ordre subjectif, d'assujettissement à l'impôt de l'attribution de revenu. L'article 4 du Modèle de l'OCDE définit comme étant résident d'un Etat contractant : « Toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue ». Il peut être conclu de cette définition qu'être assujettit à l'impôt dans un Etat contractant est une condition d'application des conventions de double imposition. Toutefois, l'assujettissement à l'impôt est une exigence

---

<sup>141</sup> Selon BAKER P., p. 1/2-1, même en l'absence d'une disposition similaire à l'article 1 du Modèle de Convention de l'OCDE, le principe général de l'effet relatif des traités entraîne déjà une limitation de l'accès aux bénéfices d'une convention aux personnes résidentes dans un Etat contractant.

<sup>142</sup> TOIFL G., p. 44, OBERSON X., Droit fiscal suisse, p. 9 ; BAKER P., p. 1/1.

<sup>143</sup> WHEELER J., p. 477.

<sup>144</sup> Articles 10 al.1, 11 al.1, 18, 19 al.1 et 2

<sup>145</sup> Articles 6 al.1, 10 al.5, 13 al.1 et 4, 17 al.1

<sup>146</sup> Articles 15 al.1 et 2, 16, 23 A et 23B

<sup>147</sup> Article 6 al.4, 7 al. 1, 13 al.2, 21 al. 1

<sup>148</sup> Article 20

<sup>149</sup> Article 21 al.2

<sup>150</sup> Article 9 al.1 et 2

<sup>151</sup> Article 17 al. 2

<sup>152</sup> DANON R. J./ SALOME H., De la double imposition internationale, p. 341. Du même avis, LISSI A., p. 218.

subjective qui requiert d'une personne qu'elle soit désignée comme contribuable payant des impôts sur l'ensemble de son revenu mondial. Un résident peut remplir la définition de l'article 4 en étant désigné comme contribuable d'un Etat mais en étant simultanément exempté de tout impôt<sup>153</sup>. Être assujéti à l'impôt de manière illimitée ne signifie pas que le revenu pour lequel le contribuable demande l'application de la convention lui soit effectivement attribué<sup>154</sup>. Dès lors, l'Etat contractant devra se demander dans un premier temps si la personne est assujéti de manière illimitée et ensuite, seulement, si le revenu en question lui est attribué.

Deuxièmement, il est nécessaire de distinguer la notion d'attribution du revenu de celle de bénéficiaire effectif. L'exigence, selon laquelle les bénéfices des articles 10, 11 et 12 MC OCDE ne reviennent qu'au bénéficiaire effectif d'un revenu, sert à prévenir le « Treaty shopping »<sup>155</sup>. Le terme de bénéficiaire effectif n'étant pas défini dans la convention, il est nécessaire de l'interpréter en conformité avec son contexte, soit selon la Convention de Vienne sur le droit des traités. En accord avec VOGEL, nous considérons qu'est bénéficiaire effectif la personne qui maîtrise l'attribution ultérieure du revenu<sup>156</sup>. Toutefois, la question de savoir si une personne est le bénéficiaire effectif n'intervient que dans un stade ultérieur, une fois que le revenu a été attribué. Il s'agit d'abord de savoir qui se voit attribuer un revenu puis il faut se demander si la personne à qui le revenu incombe en est le bénéficiaire effectif. Les deux questions se posant à des stades différents de la réflexion, il est important de ne pas les mélanger.

Enfin, il s'agit de différencier l'exigence d'attribution du revenu des dites clauses d'imposition effectives (« subject-to-tax clauses »). Une telle clause prévoit que l'Etat de Source ne garantira les bénéfices de la convention à un résident de l'autre Etat contractant que si ce dernier est effectivement imposé dans son Etat de Résidence<sup>157</sup>. Cela ne constitue pas une condition d'application des conventions de double imposition. Il s'agit plutôt d'une mesure contre la double non-imposition qui n'intervient qu'une fois que le droit de taxer a été réparti. Le raisonnement se fait en deux temps. Premièrement il faut regarder à qui le revenu est attribué. Puis, si ce revenu est alloué à un résident de l'autre Etat contractant, il est encore nécessaire de vérifier si ce dernier est effectivement imposé sur ce revenu. Par conséquent, il ne peut pas être conclu que l'exigence d'attribution du revenu équivaut à une clause d'imposition effective.

## 2.2. L'attribution des distributions dissimulées de bénéfices au niveau international

Les règles d'attribution du revenu en droit fiscal se basent sur des choix de politique fiscale qui peuvent, ou non, respecter l'attribution civile du revenu et varient, par conséquent, d'un Etat à un autre. Dans le cas qui nous intéresse présentement, nous avons vu que différentes règles d'attribution du revenu existent. En effet, une distribution dissimulée de bénéfice peut être attribuée tant à l'actionnaire qu'au bénéficiaire direct. Le choix entre ces différentes règles ne dépend pas seulement d'une politique suivie par un Etat, mais varie au sein même d'un Etat en fonction des impôts concernés<sup>158</sup> ou même, dans certains cas, en fonction des

<sup>153</sup> BAKER P., p. I-2/2.

<sup>154</sup> DANON R. J./ SALOME H., De la double imposition internationale, p. 342.

<sup>155</sup> VOGEL K./LEHNER M., p. 894, n.12 ; DU TOIT C., p. 209 ; Commentaire OECD para. 10 ad. Art. 1 MC OCDE.

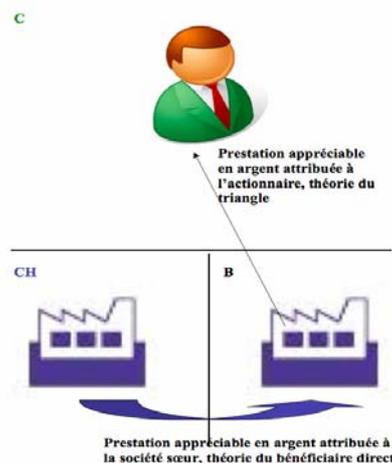
<sup>156</sup> VOGEL K./LEHNER M., p. 897 n. 18 ; DANON R. J./ SALOME H., De la double imposition internationale, p. 344.

<sup>157</sup> VOGEL K., p. 112 n. 63 ; SCHAUMBURG H., p. 427.

<sup>158</sup> Nous avons vu que la Suisse applique la théorie du triangle en matière d'impôt sur le revenu et le bénéfice alors qu'elle suit la théorie du bénéficiaire direct pour ce qui est de l'impôt anticipé.

participants<sup>159</sup>. Une majorité d'Etats optent pour une application de la théorie du triangle en matière d'impôt anticipé alors que, nous l'avons vu, la Suisse a choisit de taxer le bénéficiaire direct. Dès lors, il est facile de concevoir un cas de distribution dissimulée de bénéfice au sein d'un groupe de sociétés situées dans différents pays qui n'auraient pas des règles d'attribution convergentes.

Par exemple<sup>160</sup> : Une société, ayant son siège ainsi que sa direction effective en Suisse, effectue une prestation appréciable en argent en faveur de sa société sœur. Cette dernière est résidente de l'Etat B. La Suisse, dans un premier temps, va redresser le bénéfice imposable de sa société résidente, à hauteur de la distribution occulte. Puis, sous l'angle de l'impôt anticipé, elle appliquera la théorie du bénéficiaire direct, et va attribuer la distribution occulte à la société sœur. Le Pays B, en revanche, attribue le revenu, selon la théorie du triangle, à la société-mère qui se trouve dans un Etat C. La Suisse doit-elle réduire son taux de retenue à la source conformément à la convention Suisse – Pays B? De même, le Pays B doit-il accorder un crédit pour l'impôt payé en Suisse? Qu'en est-il de la convention, éventuellement plus favorable, conclue entre la Suisse et l'Etat C si l'Etat C ainsi que l'Etat B attribuent le revenu à un résident de l'Etat C, soit la société-mère, en raison de la théorie du triangle? Enfin, la double imposition résultant du rehaussement du bénéfice imposable en Suisse peut-elle être éliminée et, si oui, à travers quelle disposition?



### 2.3. La structure des conflits d'attribution

Afin d'appréhender correctement la suite de notre raisonnement, il est essentiel de comprendre le mécanisme en deux temps d'élimination de la double imposition internationale. Le modèle de l'OCDE prévoit une première étape durant laquelle la compétence de taxer un revenu est répartie entre l'Etat de Source et l'Etat de Résidence. Il s'agit des règles distributives (les articles 6 à 21). Celles-ci peuvent trancher en faveur d'une compétence exclusive d'un Etat ou une compétence partagée. Lors de la seconde étape, l'Etat

<sup>159</sup> Bien que contestée, la jurisprudence semble différencier l'attribution d'un dividende dissimulé selon si le bénéficiaire est un employé ou non de la société distributrice. ASA 63, 145 = RDAF 1995, 38

<sup>160</sup> Les conventions de double imposition conclues entre les différents Etats sont en tout point identiques au Modèle de Convention de l'OCDE.

de Résidence doit éliminer la double imposition résiduelle due à une imposition simultanée dans l'Etat de Source et l'Etat de Résidence. Il le fera par voie d'exemption du revenu ou par voie de crédit d'impôt (articles 23 A et 23 B)<sup>161</sup>.

Cette différence fondamentale dans la position de l'Etat a pour conséquence une distinction entre les cas de double imposition. En effet, le modèle est structuré de telle sorte qu'il différencie les cas de double impositions où un Etat de Résidence et un Etat de Source sont concernés (conflit « Source – Résidence ») des cas où deux Etats de Résidences sont impliqués (conflit « Résidence – Résidence »)<sup>162</sup> et applique à ces deux catégories de conflits des règles différentes. L'ensemble des règles distributives du modèle ne s'appliquent qu'aux cas de double imposition présentant un Etat de Source<sup>163</sup>. Seul l'article 9 traite d'un cas de conflit Résidence – Résidence<sup>164</sup> et par conséquent seule la double imposition découlant de la rectification du bénéfice imposable de la société prestataire peut être éliminée<sup>165</sup>.

### 2.3.1. Les conflits Source-Résidence

#### 2.3.1.1. Définition

Il y a un conflit d'attribution « Source – Résidence » quand une personne résidant dans un Etat est considérée par ses autorités fiscales locales comme ayant reçu un revenu provenant d'une personne située dans l'Etat de Source, alors que cet Etat de Source attribue ce revenu à une tierce personne située dans un troisième Etat.

#### 2.3.1.2. Nécessité de résoudre ce conflit

Avant de regarder comment résoudre les conflits d'attribution « Source – Résidence », il est nécessaire de savoir si ces derniers doivent être résolus par les conventions de double imposition. Nous avons défini les conflits d'attributions comme l'attribution d'un même revenu par deux Etats à deux personnes différentes. Il s'agit donc, par définition, de cas de double imposition économique<sup>166 167</sup>.

---

<sup>161</sup> En ce qui concerne les articles 10 et 11, seule la méthode du crédit d'impôt est applicable.

<sup>162</sup> Conformément à l'article 1 du Modèle, il est toutefois nécessaire d'avoir au minimum un Etat de Résidence.

<sup>163</sup> L'élimination de la double imposition se fait en deux étapes. Dans un premier temps, le droit de taxer est distribué entre l'Etat de Source et l'Etat de Résidence. Dans un second temps, l'Etat de Résidence doit éliminer la double imposition résiduelle résultant d'une éventuelle imposition concurrente entre l'Etat de Source (de façon limitée) et l'Etat de Résidence (de façon illimitée). Cela peut être fait à travers l'exemption du revenu (article 23A) ou à travers un crédit d'impôt (article 23 B). Dès lors, il est nécessaire d'avoir un Etat de Source ainsi qu'un Etat de Résidence pour qu'une disposition distributive du modèle s'applique.

<sup>164</sup> En effet, il s'agit de ne pas confondre l'article 4 MC avec une disposition réglant les conflits Résidence – Résidence puisqu'il ne s'agit pas de cas où deux contribuables distincts se voient attribuer le même revenu par leur Etat de Résidence mais plutôt des cas où un même contribuable est résident de deux Etats différents. Dans ce cas particulier de double résidence, le Modèle cherche, à travers des règles en cascades, à déterminer quel est l'Etat de Résidence au sens de la convention afin de se retrouver toujours dans une situation où l'un des Etats seulement est l'Etat de Résidence et l'autre est l'Etat de Source

<sup>165</sup> Sur l'impossibilité de résoudre les conflits résidence – résidence, voir : DANON R. J./ SALOME H., *De la double imposition internationale*, p. 366ss

<sup>166</sup> On distingue la double imposition juridique de la double imposition économique. La double imposition juridique est définie comme étant : « l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques ». (Modèle de Convention de l'OCDE, n. 1, Introduction). La double imposition économique, de l'autre côté, est provoquée lorsque des impôts comparables, dans deux (ou plusieurs) Etats pour le même fait générateur et pour des périodes identiques, sont prélevés entre les mains de deux contribuables distincts.

<sup>167</sup> DANON R. J./ SALOME H., *De la double imposition internationale*, p. 354; VOGEL K./LEHNER M., p. 118;

Selon LANG, le Modèle de l'OCDE n'a pas pour but de prévenir les cas de double imposition économique. Constatant que seul l'article 9 du Modèle concerne un cas de double imposition économique, l'auteur en conclut que, a contrario : « the OECD Model Tax Convention does not prevent the contracting partners from allocating the income to different taxpayers in other situations not covered by the art. 9 OECD Model Tax Convention »<sup>168</sup>. Un tel raisonnement ne tient pas compte de la différence essentielle entre les conflits impliquant un Etat de Source ainsi qu'un Etat de Résidence et les conflits impliquant deux Etats de Résidence. L'article 9 susmentionné est un cas de conflit « Résidence – Résidence » à l'appui duquel aucune conclusion ne peut être tirée concernant les conflits « Source – Résidence ». En effet, ces derniers cas de conflits doivent être interprétés à l'aide des autres dispositions de la convention<sup>169</sup>.

Si l'on prête attention aux textes des règles distributives, l'on peut remarquer que, bien qu'elles incluent une exigence d'attribution du revenu, elles ne précisent pas à qui ce revenu doit être attribué. Si ces dernières ne spécifient pas à qui attribuer le revenu elles ne peuvent pas en parallèle exiger que ce revenu soit attribué par les deux Etats à la même personne.

D'un point de vue systématique, nous pouvons également avancer la notion de résident de l'article 4. Ce dernier, affirme que chaque Etat peut définir qui il considère comme résident. Permettre à l'Etat de la Source de refuser l'application d'une convention parce qu'un revenu n'est pas attribué à un résident de l'autre Etat contractant selon son propre droit, revient à vider l'article 4 de tout son sens<sup>170</sup>.

Enfin, si l'on considère que le but des conventions de double imposition est entre autres d'empêcher la double imposition, on ne peut interpréter le modèle comme laissant les cas de double imposition économique sans solutions<sup>171</sup>.

Conformément à l'interprétation textuelle, systématique et téléologique des règles distributives du Modèle OCDE que nous venons de présenter, nous pouvons conclure que le mécanisme de répartition de la compétence fiscale prévu par les conventions de double imposition s'applique également lors de conflits d'attribution Source – Résidence<sup>172</sup>.

### 2.3.1.3. Les différentes approches possibles

Ayant établi que les cas de conflits d'attribution doivent être résolus, il est nécessaire de déterminer de quelle façon. Selon les uns, les normes distributives du Modèle doivent être interprétées de sorte qu'elles règlent le problème d'attribution du revenu. Selon d'autres, l'attribution du revenu doit être faite par l'Etat de la Source. Enfin, selon nous, un revenu doit être attribué selon le droit de l'Etat de résidence.

---

LANG, double non-imposition, rapport général IFA 2004, p. 80; PIRES, *International Juridical Double Taxation*, p. 49.

<sup>168</sup> LANG M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, p. 29.

<sup>169</sup> DANON R. J./ SALOME H., *De la double imposition internationale*, p. 355.

<sup>170</sup> DANON R. J./ SALOME H., *De la double imposition internationale*, p. 356; DANIELS, p. 159, 164; VOGEL K./LEHNER M., p. 231.

<sup>171</sup> Il est admis en doctrine que, lorsque l'on interprète un traité de double imposition, si deux sens peuvent être donnés à un terme, il faut choisir celui qui permet d'éliminer la double imposition au mieux. Voir : HÖHN E., p.77; DANON R. J./ SALOME H., *De la double imposition internationale*, p. 356.

<sup>172</sup> DANON R. J./ SALOME H., *De la double imposition internationale*, p. 355.

### 2.3.1.3.1. Interprétation autonome des règles distributives

Selon LISSI<sup>173</sup>, l'expression « payé à » contenue dans l'article 10 du Modèle de l'OCDE doit être interprétée de manière autonome et ce conformément à l'article 3a.2 MC OCDE. Poursuivant une telle interprétation, ce dernier arrive à la conclusion que le terme « payé à » justifie une application de la théorie du triangle dans les cas de distributions dissimulée à un proche. Un tel raisonnement ne se justifie, à notre avis, pas. En effet, le terme « payé à », bien que représentant la condition selon laquelle un revenu doit être attribué à un contribuable, ne prévoit en aucun cas à qui le revenu doit être attribué. Les règles d'attribution restent donc du ressort des droits domestiques. Dès lors, l'interprétation de l'article 10 du modèle ne devrait pas permettre de déduire, comme le fait LISSI, que la théorie du triangle doit être appliquée par les deux Etats contractants. De plus, même si nous venions à admettre que le terme « payé à » entraîne l'application de la théorie du triangle, force est de constater que l'interprétation de LISSI ne donne pas une définition uniforme de la condition d'attribution du revenu, et que par conséquent une telle interprétation ne permet pas de résoudre d'autres types de conflits d'attribution pouvant naître de cette même norme. Une telle interprétation ne favorisant pas l'élimination des cas de double imposition, comme le voudrait son auteur, doit être rejetée.

### 2.3.1.3.2. Attribution selon l'Etat de Source

Selon LANG<sup>174</sup>, face à une situation internationale, un Etat doit simplement appliquer les mêmes règles d'attribution que dans les situations purement domestiques. Cela signifie que l'Etat de Résidence décidera de l'attribution du revenu lorsqu'il devra déterminer s'il accorde un crédit ou une exemption d'impôt et l'Etat de Source décidera de l'attribution du revenu lorsqu'il devra déterminer s'il peut prélever, et avec quel pourcentage, un impôt à la Source. Ainsi un Etat appliquant la théorie du bénéficiaire direct, attribuera un revenu, provenant d'une distribution dissimulée de bénéfice, directement au proche bénéficiaire sans se demander au préalable dans quel Etat ce dernier est résident et si ce dernier se voit attribuer le revenu selon son propre droit. L'interprétation de la notion d'attribution du revenu par simple renvoi au droit interne a le net avantage d'être aisée à appliquer. En effet, l'administration n'a pas besoin de connaître ou d'appliquer un autre droit que le sien. Toutefois, cette solution, fort simple au demeurant, n'est pas satisfaisante.

Dans notre exemple précédent<sup>175</sup>, la Suisse, appliquant la théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôt anticipé, va attribuer le revenu au proche situé dans l'Etat B et appliquer le taux de retenue à la source prévu dans la convention Suisse – Etat B. L'Etat B, en revanche, attribue le revenu, selon la théorie du triangle, à l'actionnaire situé dans l'Etat C. Il ne prélève, par conséquent, aucun impôt sur la distribution dissimulée puisque la source n'est pas sur son territoire et qu'il n'attribue pas le revenu à l'un de ses résidents<sup>176</sup>. La Suisse réduirait donc son taux d'imposition en application d'une convention de double imposition conclue entre

---

<sup>173</sup> LISSI A., p. 218ss

<sup>174</sup> LANG M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, p. 38.

<sup>175</sup> Il est essentiel de préciser que nous appliquons ici par analogie le raisonnement développé par LANG dans le cadre des sociétés de personnes. En effet, dans le contexte des sociétés de personnes, ce dernier soutient que l'attribution d'un revenu doit être faite selon l'Etat de la source. En revanche, il ne considère pas que la double imposition économique soit couverte par le Modèle de l'OCDE et dès lors traite pas des cas de distributions dissimulées de bénéfice dans une situation internationale.

<sup>176</sup> Il n'est pas nécessaire de se demander si, selon cette théorie, l'Etat B doit accorder un crédit d'impôt à son résident pour les impôts payé en Suisse dans la mesure où la Suisse a taxé conformément à la convention. En effet, même si l'on admettait qu'un tel crédit doive être accordé il n'y aurait aucune base d'où déduire cette somme puisque aucun impôt n'a été payé dans l'Etat B qui ne reconnaît pas de contribuable fiscal résident.

elle et l'Etat B alors qu'aucune double imposition n'intervient entre ces deux pays. Dans un second temps, nous pouvons également constater que la Suisse refusera de baisser son taux d'impôt à la source sur la base de l'éventuelle convention conclue avec l'Etat C et ce, bien qu'une double imposition du revenu occulte ait lieu dans ce cas précis.

Alors que cet exemple est un simple cas de double imposition économique entre un Etat de Résidence, l'Etat C, et un Etat de Source, la Suisse, le cas n'est pas résolu et la double imposition subsiste. Un résultat aussi insatisfaisant ne peut être le fruit d'une interprétation correcte de la notion d'attribution du revenu.

### 2.3.1.3.3. Attribution selon l'Etat de Résidence

En 1999, l'OCDE adopte le rapport sur les sociétés de personnes afin de résoudre les conflits ayant leurs origines dans la différence d'imposition<sup>177</sup> des sociétés de personnes<sup>178</sup>. Toutefois, le rapport admet que sa réponse aux conflits d'attribution s'applique à d'autres entités<sup>179</sup>.

Selon le rapport sur les sociétés de personnes, l'Etat de Source doit appliquer la convention avec l'Etat de Résidence, et éventuellement réduire son taux de retenue à la source, si ce dernier attribue l'élément de revenu à l'un de ses résidents. En d'autres mots, l'exigence d'attribution du revenu doit être remplie selon le droit de l'Etat de Résidence. Par conséquent, si un dividende émis par une société dans l'Etat de Source est attribué à une société de personne en tant qu'entité distincte selon le droit de son Etat de Résidence, l'Etat de la Source doit réduire son impôt à la source conformément à l'article 10 al. 2 du Modèle OCDE. C'est le cas même si l'Etat de Source considère la société de personnes comme étant transparente et attribue par conséquent le revenu aux associés résidents dans un troisième Etat<sup>180</sup>. De plus, si deux Etats de Résidence attribuent le dividende à l'un de leur résident, les conventions conclues par l'Etat – Source avec les deux Etats de Résidences s'appliqueront. Dès lors, l'Etat de la Source devra réduire son taux d'imposition au plus bas prévu par les deux conventions<sup>181</sup>. Dans un second temps, afin d'être cohérent, l'Etat de Résidence devra accorder un crédit d'impôt aux personnes auxquelles il attribue le revenu, à nouveau sans prendre en compte l'attribution faite par l'Etat de la Source<sup>182</sup>.

Puisque les modifications apportées par ce rapport n'ont été introduites qu'en l'an 2000 dans le commentaire de l'OCDE, elles ne s'appliquent qu'aux conventions conclues après cette date<sup>183</sup>. Par conséquent nous devons interpréter<sup>184</sup> le modèle de l'OCDE pour déterminer

---

<sup>177</sup> Un Etat peut choisir d'imposer les sociétés de personnes comme des sociétés – c'est-à-dire comme des entités ayant leurs propres capacités contributives – ou, comme des entités transparentes – c'est-à-dire en taxant les associés sur leurs parts dans l'entreprise.

<sup>178</sup> Les conclusions de ce rapport ont été insérées dans le Commentaire de l'OCDE en avril 2000.

<sup>179</sup> Rapport sur les sociétés de personnes I.1

<sup>180</sup> Néanmoins, une exception à cela est prévue dans le rapport. Lorsque l'Etat de la Source attribue le revenu à l'un de ses résidents, aucun traité ne réduira son droit d'imposer ses propres résidents sur un revenu gagné dans sa propre juridiction. Une telle exception transforme un conflit « Source – Résidence » en un conflit « Résidence – Résidence ». Or, de tels conflits ne peuvent être résolus par le modèle tel qu'il est conçu. Pour cette raison, une telle exception n'est pas souhaitable.

<sup>181</sup> Commentaire OCDE, §6.5 ad. Article 1 Modèle de l'OCDE ; Rapport sur les sociétés de personnes, II. 4, §74.

<sup>182</sup> Rapport sur les sociétés de personnes, §139 ad exemple 18.

<sup>183</sup> Selon VOGEL K., "When interpreting treaties concluded by OECD member States, only that edition of the MC Commentary, which was applicable at the time of the treaty's completion can be binding", n. 82a, p. 46. Néanmoins si ces modifications n'apportent qu'une clarification et rien de véritablement nouveau, elles s'appliquent également aux traités conclus précédemment. VOGEL K., n. 82b, p. 46

<sup>184</sup> L'interprétation du Modèle de convention de l'OCDE est faite selon la Convention de Vienne sur le droit des

comment résoudre les conflits d'attribution lorsque les conventions ont été signées avant l'an 2000. À notre avis, les recommandations insérées dans le commentaire correspondent à une interprétation correcte du Modèle et n'introduisent aucune modification. Au contraire, il nous semble naturel que l'attribution selon l'Etat de Résidence soit déterminante pour l'Etat de Source. En effet, l'article 1 du modèle de convention codifie l'effet bilatéral des traités. Dans les conflits d'attribution Source – Résidence, il est nécessaire d'avoir un revenu produit dans un Etat de Source qui rentre dans la sphère fiscale de l'Etat de Résidence<sup>185</sup>. Si l'attribution n'était pas déterminée par l'Etat de Résidence, l'Etat de Source devrait réduire son droit de taxer pour éviter une double imposition qui ne peut exister<sup>186</sup>.

Nous l'avons dit, cette solution a été introduite dans le Commentaire de l'OCDE afin de résoudre des conflits relatifs aux sociétés de personnes. Néanmoins, nous considérons que les principes qui ont été dégagés dans ce cas précis de conflit d'attribution peuvent être appliqués à tous les autres cas de conflits d'attribution. Puisque nous avons admis la nécessité de résoudre les conflits d'attributions, rien ne nous empêche d'appliquer à ces derniers les principes développés dans le cadre du rapport sur les sociétés de personnes.

#### 2.3.1.4. Application au cas des distributions dissimulées de bénéfice

Dans notre exemple, la Suisse attribue un dividende à une société sœur dans l'Etat B. En revanche l'Etat B applique la théorie du triangle et attribue, par conséquent, le revenu à la société – mère dans l'Etat C. Puisque le revenu n'est pas attribué à la société sœur dans l'Etat B, selon le droit de l'Etat B, la convention entre la Suisse et l'Etat B ne s'applique pas. En revanche, si l'Etat C suit la théorie du triangle également et attribue le dividende dissimulé à sa société – mère résidente, la convention entre la Suisse et ce dernier s'applique. La question de savoir à qui la Suisse attribue le dividende ne se pose pas.

#### 2.3.1.5. Conclusions intermédiaires

Lorsque la distribution d'un dividende dissimulé entraîne un conflit d'attribution Source – Résidence, la double imposition pouvant en résulter doit être éliminée par les Conventions de double imposition conclues entre les Etats impliqués. Une telle élimination peut être effectuée seulement lorsque l'Etat de Source suit l'attribution du revenu faite dans l'Etat de Résidence. Par conséquent, il n'importe pas à l'Etat de Source de déterminer si la théorie du triangle ou celle du bénéficiaire direct est applicable, ce choix revient à l'Etat de Résidence du contribuable impliqué dans une telle distribution.

### 3. Conclusions

Déterminer auprès de quel contribuable un revenu doit être imposé est une question fondamentale à laquelle la doctrine n'a pas accordé l'attention méritée. Les règles d'attribution particulières en droit fiscal sont nombreuses. Par exemple, l'article 9 al. 2 LIFD attribue le revenu d'un enfant à celui de ses parents. L'article 49 LIFD attribue les revenus dérivant d'une propriété immobilière en Suisse au fonds d'investissement en tant qu'entité distincte et ce malgré sa transparence fiscale. L'article 11 LIFD attribue les revenus suisses d'une société de personnes étrangères à la société en tant que telle et non à ses associés. On

---

traités, plus précisément avec les articles 31 à 33. VOGEL K., p. 35 n. 68.

<sup>185</sup> DANON R. J./ SALOME H., De la double imposition internationale, p. 361.

<sup>186</sup> Puisque l'Etat de Résidence n'attribue pas le revenu à l'un de ses résidents il ne taxera en aucune façon ce revenu.

peut encore citer les cas d'évasion fiscale, où les autorités fiscales vont interpréter les faits de façon économique et vont ainsi créer une fiction de la réalité qu'ils taxeront<sup>187</sup>. En s'éloignant de la forme juridique choisie par les parties, ils vont attribuer le revenu à un autre contribuable que celui désigné initialement.

Chaque cas, où un revenu peut-être attribué à différentes personnes selon le choix fait par le législateur, peut mener à des conflits d'attribution lorsque la situation est élevée au plan international. Ces derniers, peuvent mener à une double imposition économique du revenu, qui doit être éliminée par les conventions de double imposition, selon une interprétation textuelle, systématique et téléologique des règles distributives. Toutefois, en raison de la structure particulière du Modèle de l'OCDE, seuls les conflits impliquant un Etat de Source et un Etat de Résidence peuvent être résolus. Nous avons démontré que le seul moyen d'y parvenir était d'obliger l'Etat de Source de respecter l'attribution du revenu effectuée par l'Etat de Résidence. Ce principe, dégagé lors du rapport sur les sociétés de personnes, devrait, à notre avis, être appliqué à tous les conflits d'attribution Source – Résidence.

---

<sup>187</sup> GLAUSER P-M., p.130ss.

## Bibliographie

**AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G.**, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément*, Zurich, 2001 (cité : AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., *complément*)

**BAKER P.**, *Double taxation conventions a manual on the OECD Model Tax Convention on income and capital*, London, 2001. (cité : **BAKER P.**)

**BAUER-BALMELLI M.**, *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer : Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten*, Zurich, 2001 (cité : BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*)

**BAUER-BALMELLI M.**, *Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtentheorie*, in : *IFF Forum für Steuerrecht*, 2001, p. 58ss (cité : BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*)

**BEHNISCH U./ HEUBERGER R.**, *Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs*, in : *Jusletter* 8 mai 2000. (cité : BEHNISCH U./ HEUBERGER R.)

**BERGER M.**, *Die Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen nach Art. 678 abs. 2 OR*, in : *PJA* 9/2000, 1112ss. (cité : BERGER M.)

**BLUMENSTEIN E./ LOCHER P.**, *System des Steuerrechts*, 5<sup>ème</sup> éd., Zurich, 1995. (cité : BLUMENSTEIN E./ LOCHER P.)

**BRÜLISAUER P./ KUHN S.**, *Art. 58*, in : ZWEIFEL M./ ATHANAS P., *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a*, Bâle, Genève, Munich, 2000 (cité : BRÜLISAUER P./ KUHN S., *Art. 58*)

**BURGY D./ ZIEGLER P.**, *Zeitpunkt der geldwerten Leistung*, in : *IFF Forum für Steuerrecht*, 2005, p. 111ss (cité : BURGY D./ ZIEGLER P.)

**CHAMBRE FIDUCIAIRE**, *Manuel suisse d'audit* 1998, volumes I, Zurich 1998 (cité : MSA)

**DANON R.**, *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts : With particular references to US ; Canadian and New Zealand trust taxation*, Zurich, Bale and geneva, 2003 (cité : DANON R., *thèse*)

**DANON R.**, *Commentaire romand de la LIFD, article 58*, à paraître (cité : DANON R., *Commentaire*)

**DANON R. J./ SALOME H.**, *De la double imposition internationale*, in : *ASA/ Archives* 73 Nr.6/7, 2004/2005. (cité : DANON R. J./ SALOME H., *De la double imposition internationale*)

**DÜRR R.**, *Die Rückerstattungsklage nach Art. 678 abs. 2 OR im System der unrechtmässigen Vermögensverlagerungen : Unter besonderer Berücksichtigung übermässiger Entschädigungen an Mitglieder des Verwaltungsrates oder der Geschäftsleitung*, Zürich, 2005. (cité : DÜRR R.)

**DUSS M.**, *Verdeckte Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen Materiellrechtliche und Verfahrensrechtliche Probleme der direkten Bundessteuer (Ein Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich)*, in : StR 1987, p. 1ss (cité : DUSS M.)

**DU TOIT C.**, *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, Amsterdam, 1999 (cité : DU TOIT C.)

**ECKERT J.-B./ PIGUET J.**, *article 5 LT*, in : *OBERSON X./ HINNY P. (ED.), Commentaire droits de timbre*, Zurich, Bâle, Genève, 2006. (cité : ECKERT J.-B./ PIGUET J., *article 5 LT*)

**FORSTMOSER P./ MEIER-HAYOZ A./ NOBEL P.**, *Schweizerisches Aktienrecht*, Berne, 1996. (cité : FORSTMOSER P./ MEIER-HAYOZ A./ NOBEL P.)

**GEHRIG T.**, *Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten*, Berne, 1998. (cité : GEHRIG T.)

**GLAUSER P-M.**, *Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, Geneva, Zurich, Bâle, 2005 (cité : GLAUSER P-M.)

**GLAUSER P-M.**, *La fusion d'assainissement aspects juridiques et fiscaux*, in : *L'expert-comptable Suisse 2004*, p. 1000ss (cité : GLAUSER P-M., *La fusion d'assainissement*)

**GURTNER P.**, *Verdeckte Gewinnausschüttung einer sanierungsbedürftigen Aktiengesellschaft*, in : L'EC 1988, 147ss (cité : GURTNER P., *Verdeckte Gewinnausschüttung*)

**GURTNER P.**, *Steuerfolgen des neuen Aktienrechtes : Einkommens- und gewinnsteuerliche Folgen für personenbezogene Aktiengesellschaften*, in : l'EC 1992, p. 477ss (cité : GURTNER P., *neuen Aktienrechtes*)

**HÖHN E./ WALDBURGER R.**, *Steuerrecht*, 8<sup>ème</sup> éd., Berne, Stuttgart et Vienne, 1997. (cité : HÖHN E./ WALDBURGER R.)

**HOCHREUTENER H. P.**, *Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen: Lockerung der directbegünstigungstheorie erleichterungen bei der Sanierung nahestehender Gesellschaften*, in : l'Expert Comptable Suisse 2001, p. 87ss (cité : HOCHREUTENER H. P.)

**KÄNZIG E.**, *Die direkte Bundesteuer*, 2<sup>ème</sup> partie, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle, 1992 (cité : KÄNZIG E.)

**KOLLER T.**, *Privatrecht und Steuerrecht : Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete*, Berne, 1993 (cité : KOLLER T.)

**KÜNZLER O.**, *Konzernübertragung im Privat- und Steuerrecht*, Zurich, Bâle, Genève, 2006 (cité : KÜNZLER O.)

**LANG M.**, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships A critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Vienne, 2000. (cite : LANG M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*)

**LISSI A.**, *Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis*, Zurich, Bâle, Genève, 2007 (cité : LISSI A.)

**LOCHER P.**, *Steuerrechtliche Folgen der Revision des Aktienrechtes*, in : ASA 61, 97 ss (cité : LOCHER P., *Revision des Aktienrechtes*)

**LOCHER P.**, *Die verdeckte Gewinnausschüttung im Aktien- und im Steuerrecht*, in : *Aktienrecht 1992-1997 : Versuch einer Bilanz : Zum 70 Geburtstag von Rolf Bär*, Berne, 1998 (cité : LOCHER P., *Aktienrecht*)

**LOCHER P.**, *Kommentar zum DBG: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Therwil, Basel, 2001 (cite: LOCHER P., *Kommentar*)

**MASSHARDT H.**, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2<sup>ème</sup> éd., Zurich, 1985 (cité : MASSHARDT H.)

**MONTAVON P.**, *La réintégration dans le bénéfice annuel des dividendes occultes*, in : TREX 2000, 140ss (cité : MONTAVON P.)

**NEUHAUS M.**, *Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerrechtlicher Sicht*, in : *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 13ss, Zurich, 1997 (cité : NEUHAUS M., *Verdeckte Gewinnausschüttungen*)

**OBERSON X.**, *Droit fiscal suisse*, 2<sup>ème</sup> éd., Geneva, Basel, Munich, 2002 (cité : OBERSON X., *Droit fiscal suisse*)

**OBERSON X./ PETER H./ KUSTER M.**, *Steuerliche Aspekte bei Sanierungsleistungen von Schwestergesellschaften : Eine systemwidrige Anwendung der Dreieckstheorie*, in : *Festschrift für Peter Böckli zum 70 Geburtstag*, Zurich, Bâle, Genève, 2006 (cité : OBERSON X./ PETER H./ KUSTER M.)

**OCDE.**, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, in : *questions de fiscalité internationale*, N. 6, Paris, 1999. (cité : Rapport OECD sur les sociétés de personnes)

**OCDE.**, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, 2003. (cité : *Modèle OCDE*)

**PRYM R-J.**, *Die Verdeckte Gewinnausschüttung nach deutschem und schweizerischem Steuerrecht*, Berne, 1976 (cité : PRYM R-J.)

**REICH M.**, *Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen Verbundenen Unternehmen*, ASA 54, p. 609 (cité : REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*)

**REICH M./ DUSS M.**, *Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht*, Bâle, 1996 (cité : REICH M./ DUSS M.)

**REICH M./ WALDBURGER R.**, *Rechtsprechung im Jahr 2002 (2 Teil)*, in : IFF Forum für Steuerrecht, p. 302 ss. (cité : REICH M., WALDBURGER R., *Vorteilszuwendung an eine Schwestergesellschaft*)

**RÖHRKASTEN B.**, *Die Verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschafts- und Steuerrecht*, Hamburg, 1976 (cité : RÖHRKASTEN B.)

**RIVIER J-M.**, *Droit fiscal suisse : l'imposition du revenu et de la fortune*, 2<sup>ème</sup> éd, Lausanne, 1998 (cité : RIVIER J-M.)

**RYSER W.**, *L'ajustement restituitif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant (changement d'attitude de l'Administration fédérale des contributions)*, in : *IFF Forum für Steuerrecht*, 2001, p. 295ss. (cité : RYSER W., *L'ajustement restituitif*)

**RYSER W./ ROLLI B.**, *Précis de droit fiscal suisse (impôt directs)*, Berne, 2002 (cité : RYSER W./ ROLLI B.)

**SCHÄRRER E.**, *Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren Steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär*, in : *ASA* 43, 273ss. (cité : SCHÄRRER E.)

**SCHAUMBURG H.**, *Internationales Steuerrecht*, Cologne, 1993 (cité : SCHAUMBURG H.)

**SCHERRER B.**, *Verdeckte Gewinnausschüttungen – Buchführung – Steuerbetrug*, in : *StR* 1993, 453ss (cité : SCHERRER B., *Buchführung*)

**SCHERRER B.**, *Steuerstrafrecht und verdeckte Gewinnausschüttungen*, in : *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 63ss, Zurich, 1997 (cité : SCHERRER B., *Steuerstrafrecht*)

**STOCKAR C.**, *Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé*, 4<sup>ème</sup> éd., Lausanne, 2002 (cité : STOCKAR C.)

**TOIFL G.**, *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen : unter besonderer Berücksichtigung der gemeinschafts- und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote*, Vienna, 2003 (TOIFL G.)

**VOGEL K.**, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions : A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with particular Reference to German Treaty Practice*, London, The Hague, Boston, 1997 (cité : VOGEL K.)

**VOGEL K./ LEHNER M.**, *Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar* : 4<sup>ème</sup> éd, 2003 (cité : VOGEL K./LEHNER M.)

**WEIDMANN M.**, *Realisation und Zurechnung des Einkommens*, in : *IFF Forum*, 2003, p. 83ss (cité : WEIDMANN M.)

**WELDMANN H.**, *Die steuerliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Kapitaleinlagen*, in : *StR* 1984, 315 ss (cité : WELDMANN H)

**WHEELER J.**, *The attribution of income to a person for tax treaty purposes*, in : *IBFD* 2005, p. 477ss (cité : WHEELER J.)

**YERSIN D.**, *Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable*, Lausanne, 1977 (cité : YERSIN D.)

**ZUMOFFEN FRUTTERO J.**, *Droit pénal fiscal et distribution occulte de bénéfice*, in : *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 85ss, Zurich, 1997 (cité : ZUMOFFEN FRUTTERO J.)

**ZWEIFEL M., ATHANAS P. (éd.)**, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/1, Bâle, Frankfurt am Main, 1997 (cité : ZWEIFEL M., ATHANAS P.)

## **Lois**

**DEPARTEMENT FEDERAL DE JUSTICE ET POLICE.**, *Modifications du Code des Obligations, Avant-projet et rapport explicatif concernant l'avant-projet de révision du code des obligations : droit de la société anonyme et droit comptable*, 2 décembre 2005 (cités respectivement : AP-CO et rapport AP-CO).

Année de rédaction: 2007.