

Floran Ponce
lic. iur., Avocat-stagiaire

L'évasion fiscale en droit interne

**Etat des lieux de l'évasion fiscale en matière
d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine**

Texte présenté dans le cadre du prix OREF 2009

30 avril 2009

Table des matières

TABLE DES MATIÈRES	I
BIBLIOGRAPHIE	II
INTRODUCTION	1
1. INTERPRÉTATION DES NORMES FISCALES	1
1.1 SYSTÉMATIQUE DE L'APPLICATION DES NORMES FISCALES	1
1.2 LES MÉTHODES TRADITIONNELLES DE L'INTERPRÉTATION EN DROIT SUISSE ET LEUR APPLICATION EN DROIT FISCAL	2
1.3 PARTICULARITÉS DE L'INTERPRÉTATION EN DROIT FISCAL : L'INTERPRÉTATION SELON LA RÉALITÉ ÉCONOMIQUE	4
1.3.1. <i>Rôle et portée de l'interprétation selon la réalité économique</i>	4
1.3.2. <i>Champ d'application de l'interprétation selon la réalité économique</i>	5
1.3.3. <i>Limite de l'interprétation selon la réalité économique</i>	9
2. ÉVASION FISCALE.....	11
2.1 FONDEMENTS THÉORIQUES DE L'ÉVASION FISCALE	11
2.1.1 <i>L'évasion fiscale au regard du principe de la légalité</i>	11
2.1.2 <i>Jurisprudence du Tribunal fédéral</i>	13
2.1.3 <i>Le principe de la bonne foi</i>	13
2.1.4 <i>Le principe de l'abus de droit</i>	14
2.1.5 <i>Le principe de l'interdiction de l'arbitraire</i>	17
2.1.6 <i>Synthèse</i>	19
2.2 L'ÉVASION FISCALE DANS LA PRATIQUE	20
2.2.1 <i>Les conditions d'application posées par la jurisprudence et leur légitimité</i>	20
2.2.2 <i>Champ d'application</i>	23
2.2.2.1 Application de l'évasion fiscale en présence de normes à rattachement économique et classification du cas particulier du <i>Durchgriff</i>	23
2.2.2.2 Application de l'évasion fiscale en présence de normes anti-abus	26
2.2.2.3 Distinction de l'évasion fiscale et de la simulation	27
2.2.3 <i>La portée de l'évasion fiscale</i>	28
3. ETUDE DE DÉCISIONS RÉCENTES RENDUES EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS SUR LA BASE DE L'ÉVASION FISCALE.....	30
3.1 DÉDUCTIBILITÉ DES INTÉRÊTS PASSIFS.....	30
3.2 RESTRUCTURATIONS.....	34
3.3 DURCHGRIFF ET CORRECTION DU RÉSULTAT COMMERCIAL	36
CONCLUSION	38

Bibliographie

AUER ANDREAS/ MALINVERNI GIORGIO/ HOTTELIER MICHEL : *Droit constitutionnel suisse, Volume II : Les droits fondamentaux*, 2^{ème} édition, Berne 2006.

BAUER-BALMELLI MAJA : *Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht*, IFF Forum für Steuerrecht 2002, p. 162 ss.

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

BLUMENSTEIN ERNST : *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht*, Revue de droit suisse 52 (1933), p. 141a ss (cité: *Zivilrecht*).

- *Steuerumgehung und Steuerhinterziehung*, Archives 14 (1945/46), p. 273 ss (cité: *Steuerumgehung*).

- *Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung*, Archives 8 (1939/40), p. 161 ss, p. 225 ss, p. 273 ss (cité: *Auslegung*).

BÖCKLI PETER : *Die Transponierungstheorie – eine systemwidrige Rechtsfolge*, Archives 57 (1988/89), p. 241 (cité: *Transponierung*).

- *Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe*, in: HÖHN E. / VALLENDER K.A. (éds), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Berne 1990, p. 289 ss (cité: *Steuerumgehung*).

CAGIANUT FRANCIS : *Grundsätzliche Gedanken zur rechtlichen Würdigung der Steuerumgehung*, in : CAGIANUT F./ GEIGER W./ HANGARTNER Y./ HÖHN E. (éds.), *Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts*, Festschrift für Otto K. Kaufmann zum 75. Geburtstag, Bern 1989, p. 249.

DAHINDEN SARAH : *Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht*, Thèse (Zurich), Zurich 2003.

DANON ROBERT : in : YERSIN D. / NOËL Y. (éds), *Impôt fédéral direct : Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, Article 67 LIFD (cité: *Commentaire*, suivi de la note marginale ad. art. 67).

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

DUBS HANS : *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung*, in : Mélanges Henri Zwahlen, Recueil de travaux publiés à la mémoire du juge fédéral et professeur H. Zwahlen, Lausanne 1977, p. 569 ss.

GÄCHTER THOMAS : *Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht – Unter besonderer Berücksichtigung des Bundessozialversicherungsrechts*, Zurich/ Bâle/ Genève 2005.

GASSNER WOLFGANG : *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, in : CAGIANUT F./ VALLENDER K. A. (éds), *Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts*, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne 1995, p. 65.

GLAUSER PIERRE-MARIE : *Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, thèse (Genève), Genève/Zurich/Bâle 2005 (cité: *apports*).

- *Transparence fiscale: vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés?*, Revue fiscale 2006, p. 486 (cité: *transparence*).

- *Évasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA*, Archives 75 (2007), p. 727 (cité: *Evasion*).

HÖHN ERNST : *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Revue fiscale 1963, p. 387 (cité: *Betrachtungsweise*).

- *Steuerumgehung und rechtstaatliche Besteuerung*, in : Archives 46 (1977/78), p. 145 (cité: *Steuerumgehung*).

- *Gesetzesauslegung, Rechtsfortbildung und richterliche Gesetzergänzung im Steuerrecht*, in: Archives 51 (1982/83), p. 385 (cité: *Gesetzesauslegung*).

- « *Videant iudices....* », in : Archives 56 (1987/88), p. 463 (cité: *Videant*).

HÖHN ERNST/ WALDBURGER ROBERT : *Steuerrecht*, Band I, 9^{ème} édition, Berne 2001.

LAFFELY MAILLARD GLADYS : *Les assurances sur la vie, notamment les assurances de capitaux à prime unique, et leur traitement fiscal*, Archives 66 (1997) p. 593.

LANDOLF URS/ HÄFELIN REGULA/ IMARK LUKAS : *Möglichkeiten und Grenzen der Steuerplanung im Unternehmen, unter Berücksichtigung der Entwicklungen in der Corporate-Governance-Praxis*, in: KRAMER E. A./ NOBEL P. / WALDBURGER R. (éds), *Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag*, Zurich 2006, p. 77 ss.

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

- *Legalitätsprinzip im Steuerrecht*, Archives 60 (1991/92), p. 1 (cité: *Legalität*).
- *Kommentar zum DBG*, I. Teil, Art. 1-48 DBG, B le 2001 (cité: *Kommentar* suivi de l'article et de la note marginale).
- *Kommentar zum DBG*, II Teil, Art. 49-101 DBG, B le 2001 (cité: *Kommentar* suivi de l'article et de la note marginale).
- *Schuldzinsen als nicht abziehbar  Unterhaltszahlungen (Schulbeispiel zur Rechtsanwendung im Steuerrecht)*. BGE vom 12. Juli 2001 i.S. A., StE 2001 A 12 Nr. 10, recht 20 (2002), p. 118 ss (cité: *Schuldzinsen*).
- *Rechtsmissbrauchs berlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz*, Archives 75 (2007), p. 675 (cité: *Rechtsmissbrauch*).

MARANTELLI ADRIANO : *Faktizit tsprinzip im Steuerrecht – dogmatische Notwendigkeit oder unnötiger Ballast*), Archives 75 (2006/2007), p. 105.

MATTEOTTI RENÉ : *Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht*, thèse (Berne), Berne 2003 (cité: *Durchgriff*).

- *Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung. Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*, Bern 2007 (cité: *Steuergerechtigkeit*).

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

MOOR PIERRE : *Droit administratif, Volume I: Les fondements généraux*, 2^{ me} édition, Berne 1994.

OBERSON XAVIER : *Le principe de la légalité en droit des contributions publiques*, RDAF II 1996, p. 265ss (cité: *légalité*).

- *Droit fiscal suisse*, 3^{ me} édition, Bâle/Genève/Munich 2007 (cité: *fiscal*).

REICH MARKUS : *Damoklesschwerter der Steuerplanung, Steuerumgehung und Steuerkriminalit t*, zsis) 2005 Aufsätze, N. 1.

REICH MARKUS/ DUSS MARCO : *Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht*, Basel/Frankfurt am Main 1996.

REYMOND JACQUES-ANDRE : *Apparences et réalités économiques en droit fiscal ou « De l'autre côté du miroir »*, Semaine Judiciaire 1990, p. 145 (cité: *Apparences*).

- *Von der fiskalischen zur moralischen Betrachtungsweise*, Archives 60 (1991/1992), p. 19 (cité: moralischen).

RYSER WALTER, *La fiscalisation par l'interprétation*, in: Das Schweizerische Steuerrecht - Eine Standortbestimmung, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, Berne 1989, p. 257 ss.

VALLENDER KLAUS A.: *Die Auslegung des Steuerrechts, Unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften*, 2^{ème} édition, Berne 1988 (cité: *Auslegung*).

- *Aktionärsdarlehen als Steuerumgehung? Bemerkungen zur sachgerechten Vermutungsbasis für die Annahme der Umgehungsabsicht*, in: Reich M. /Zweifel M. (éds), Das Schweizerische Steuerrecht - Eine Standortbestimmung, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, Berne 1989 (cité: *Steuerumgehung*).

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

- in : **YERSIN D.** / **NOËL Y.** (éds), *Impôt fédéral direct : Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, Remarques préliminaires (cité: *Commentaire*, suivi de la note marginale ad. RP).

ZÜGER MARINA: *Steuerliche Missbräuche nach Inkrafttreten der 1. BVG-Revision*, Archives 75, p. 513.

Introduction

En matière fiscale, le législateur cherche à appréhender des opérations économiques dont il considère qu'elles justifient un prélèvement en faveur de l'Etat. Dans une économie de marché où prévaut la liberté économique, la vie des affaires est toutefois presque exclusivement régie par le droit privé. Le législateur fiscal doit donc essayer, dans sa description des objets des différents impôts, de saisir des opérations qui se déroulent dans un contexte de droit privé. Le droit privé, gouverné par le principe de la liberté contractuelle, offre une grande flexibilité à ses utilisateurs qui sont dans une large mesure en droit de se comporter comme ils l'entendent. Cette souplesse permet parfois aux contribuables d'atteindre le but économique souhaité en recourant à des formes juridiques surprenantes et imaginatives leur permettant à première vue de ne pas tomber pas sous le coup de l'impôt. Bien que ce souci d'économie d'impôt soit légitime, la grande majorité des Etats considèrent que des limites doivent être posées afin de combattre les situations dans lesquelles l'avantage fiscal obtenu serait injustifié ou intolérable.

C'est dans ce contexte qu'a été développée la théorie de l'évasion fiscale en droit suisse pour lutter contre les structures insolites qui n'auraient pour seul but que d'économiser des impôts. En droit fiscal interne, l'évasion fiscale est toutefois indissociable d'un autre instrument qui lui est proche, l'interprétation économique. Cet instrument qui permet d'apprécier un état de fait selon une approche économique lorsque la norme s'appuie sur un concept économique ou sur une notion de droit privé comprise dans un sens économique est en effet souvent utilisé dans un contexte similaire et parfois mal distingué de l'évasion fiscale.

Il s'agira dans le présent travail principalement de clarifier le rôle et le champ d'application de l'évasion fiscale en droit interne et de distinguer avec précision l'évasion fiscale de l'interprétation économique. Pour ce faire, nous commencerons par traiter de l'interprétation du droit fiscal en conférant une attention particulière à l'interprétation économique (Titre 1). Le thème central, l'évasion fiscale, sera développé en axant l'examen aussi bien sur la doctrine que sur la jurisprudence (Titre 2). Nous analyserons ensuite quelques décisions récentes rendues par le Tribunal fédéral en lien avec des problèmes choisis qui se posent en matière d'impôts directs (Titre 3). Enfin, nous conclurons et essaierons de prendre position.

1. Interprétation des normes fiscales

1.1 Systématique de l'application des normes fiscales

L'application du droit en matière de fiscalité se fait en deux temps. Dans un premier temps, il convient d'établir l'état de fait qui doit être mis en relation avec la norme fiscale, puis dans un

second temps, il y a lieu d'examiner si cette norme est applicable à l'état de fait, ce qui suppose d'avoir procédé à son interprétation.

Lors de l'établissement de l'état de fait, les actes juridiques et les opérations qui se sont effectivement déroulés sont en premier lieu déterminants. Dans ce cadre, il est toutefois indiqué de procéder à une appréciation économique qui doit permettre de déterminer si les actes juridiques choisis correspondent à l'objectif économique poursuivi¹. Cette détermination qui intervient au niveau de l'état de fait sera ensuite reprise au stade de l'application de la norme pour déterminer si l'état de fait est couvert par la norme.

Après avoir établi l'état de fait, il est nécessaire de procéder à une interprétation des dispositions légales afin de déterminer si l'état de fait tombe dans leur champ d'application. Ceci est en particulier indispensable lorsque la loi fait appel à des concepts généraux, ce qui est régulièrement le cas en matière de fiscalité. Les méthodes traditionnelles d'herméneutique juridique sont applicables à l'interprétation des normes fiscales. De même, les règles générales autorisant et délimitant l'intervention du juge en présence de lacunes de la loi le sont en principe également. Cela étant, des problèmes propres au droit fiscal existent en matière d'interprétation en particulier par le fait que les dispositions fiscales font tantôt référence à des concepts tirés du droit privé ou d'autres domaines juridiques et tantôt à des notions devant être comprises dans un sens économique.

1.2 Les méthodes traditionnelles de l'interprétation en droit suisse et leur application en droit fiscal

En droit fiscal suisse, comme dans les autres domaines du droit, le Tribunal fédéral recourt à quatre méthodes d'interprétation pour déterminer le sens d'un texte légal². Ainsi, s'applique en premier lieu la méthode dite littérale qui consiste à interpréter une loi selon sa lettre (*interprétation littérale*). Lorsque le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient alors de rechercher quelle est la véritable portée de la norme. Pour ce faire il y a lieu de recourir à différents éléments, soit notamment aux travaux préparatoires (*interprétation historique*), au but de la règle, à son esprit, ainsi qu'aux valeurs sur lesquelles elle repose (*interprétation téléologique*) ou encore à l'examen de sa relation avec d'autres dispositions légales (*interprétation systématique*). Si plusieurs interprétations sont admissibles, il convient de choisir celle qui est conforme à la Constitution. La conviction du Tribunal fédéral est emportée tantôt par l'une de ces méthodes d'interprétation, tantôt par une autre, le Tribunal les appliquant ainsi de façon pragmatique sans les hiérarchiser selon le principe dit du «*pluralisme des*

¹ Locher, Kommentar, N. 138 ad. Vorbe. ; Blumenstein/Locher, p. 30 ; Locher, Rechtsfindung, p. 185.

² Arrêt du Tribunal fédéral du 06.07.2005 consid. 3.5, publié in ATF 131 II 562 ; arrêt du Tribunal fédéral du 26.10.2005 consid. 4.1, publié in ATF 131 II 697.

méthodes »³.

Il est généralement admis que les principes généraux d'interprétation de l'article 1 CC sont applicables en matière d'interprétation de normes fiscales. Ainsi, le juge fiscal peut être amené à devoir combler une loi lorsqu'il constate après interprétation l'existence d'une *lacune proprement dite* qui survient parce que le législateur s'est abstenu, par omission, de légiférer sur un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de son interprétation. Le juge fiscal peut également se trouver face à une *lacune improprement dite* qui se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse mais que celle-ci est insatisfaisante. En présence d'une lacune proprement dite, la loi doit être comblée en faveur comme en défaveur de l'administré (intervention du juge *praeter legem*)⁴. En revanche, la correction d'une lacune improprement dite en défaveur du contribuable n'est pas possible sous réserve des cas d'abus de droit (dont l'évasion fiscale est l'expression en droit fiscal) ou de violation de la constitution (intervention du juge *contra legem*)⁵.

En pratique, le Tribunal fédéral procède généralement à un rappel théorique des différentes méthodes d'interprétation avant de procéder à l'analyse de la disposition légale litigieuse. L'interprétation de la règle en cause suit, elle est en principe effectuée de manière concise et pragmatique. Dans certaines décisions rendues en matière fiscale où le Tribunal fédéral recourt régulièrement à l'interprétation économique dans le cadre de l'appréciation téléologique⁶, on remarque que le Tribunal fédéral tend à accorder sa préférence à la méthode téléologique⁷. Dans sa jurisprudence postérieure, le Tribunal fédéral n'affirme plus de manière expresse sa préférence à la recherche du but, même si cet élément prend souvent une place prépondérante dans l'argumentation⁸.

Certains auteurs se montrent très critiques vis-à-vis de la méthodologie suivie par le Tribunal fédéral dans l'interprétation des dispositions fiscales. On lui reproche d'abord une imprécision terminologique, les auteurs estimant qu'il y a lieu de parler d'*éléments d'interprétation* et non de *méthodes d'interprétation* dans la mesure où l'interprétation d'une norme est un processus unique comprenant les différents canons classiques de l'herméneutique juridique⁹. Il est également fait grief au Tribunal fédéral de ne pas suivre une méthodologie satisfaisante qui comprendrait une

³ Voir par exemple arrêt 1P.588/2004 du Tribunal fédéral du 28.06.2005 consid. 4.4, publié in ZBL 107, p. 365.

⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 06.07.2005 consid. 3.8, publié in ATF 131 II 562.

⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 06.07.2005 consid. 3.5, publié in ATF 131 II 562.

⁶ Voir ci-après 1.3.1.

⁷ Voir notamment arrêt du Tribunal fédéral du 19.04.1985 consid. 4 publié in Archives 55, p. 206 : « *In Frage kommt vorab die teleologische Methode, die nach dem Sinn und Zweck einer Rechtsnorm fragt.* ».

⁸ Cette prépondérance se lit souvent dans les arrêts donnant une place large, voire exclusive, à l'interprétation économique dont la portée est directement examinée sans que les autres méthodes d'interprétation ne soient utilisées dans le raisonnement. Voir par exemple dans la jurisprudence la plus récente, arrêt du Tribunal fédéral du 19.11.2008 consid. 2.3 et 2.4, publié in RF 2009, p. 110.

⁹ Höhn, Videant, p. 467 ; Desax, p. 35. LOCHER utilise également cette terminologie, voir Locher, Rechtsfindung, p. 82 s.

claire distinction des éléments d'interprétation, une mise en parallèle des résultats auxquels mène l'étude de ces éléments et une motivation de la solution choisie¹⁰. Une partie de la doctrine reproche encore à notre Cour suprême de mélanger les éléments indirects d'interprétation juridique (but de la loi dans son ensemble par exemple) avec des éléments directs d'interprétation (but de la disposition analysée par exemple)¹¹.

1.3 Particularités de l'interprétation en droit fiscal : l'interprétation selon la réalité économique

1.3.1. *Rôle et portée de l'interprétation selon la réalité économique*

En droit public¹² et principalement en droit fiscal, il peut arriver que l'interprétation usuelle d'une notion juridique, notamment lorsque celle-ci est empruntée au droit privé, entraîne un résultat insatisfaisant, qui ne correspond manifestement pas au sens et au but de la loi qui utilise cette notion, parce que la réalité économique que le législateur avait en vue prend une forme juridique différente que celle qui est envisagée par le texte légal. Dans ces circonstances, il est admis que le juge peut procéder à une interprétation économique qui lui permet de considérer un état de fait selon la réalité économique en appréciant la situation dans son contexte économique global sans s'arrêter sur les seuls critères des formes juridiques choisies dont il peut être fait abstraction¹³.

L'interprétation économique est appelée à intervenir à chaque fois que l'interprétation de la loi permet de conclure qu'elle utilise un concept de nature économique ou un concept tiré du droit civil comme expression d'une opération économique¹⁴. En cela, l'interprétation économique est la conséquence de l'interprétation de la norme¹⁵. Sur le plan méthodologique, l'approche économique s'inscrit dans le contexte de l'interprétation abstraite des normes fiscales¹⁶. Elle ne constitue pas une règle d'interprétation spécifique, mais fait partie intégrante de la méthode d'interprétation téléologique¹⁷. Bien qu'elle appartienne formellement à l'herméneutique juridique, sa portée concerne principalement l'appréciation de l'état de fait et elle n'est appelée à jouer un véritable rôle que lorsqu'il existe une dichotomie entre l'état de fait juridique et économique. Elle demeure néanmoins une appréciation juridique qui implique la détermination d'un élément constitutif et la subsomption de l'état de fait à cet élément¹⁸.

¹⁰ Höhn/Waldburger, p. 152 ; Desax, Methodologie, p. 34.

¹¹ Höhn, Videant, p. 469 ; Desax, p. 35.

¹² Par exemple, article 4 al. 1 lit. e de la loi fédérale du 16 décembre 1983 sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger, article 12 al. 1 de l'ordonnance du 17 mai 1972 sur les banques et les caisses d'épargne.

¹³ Dubs, p. 570 ; Vallender, Auslegung, p. 43 ; Glauser, Evasion, p. 729.

¹⁴ Voir ci-après 1.3.2.

¹⁵ Höhn, Betrachtungsweise, p. 405.

¹⁶ Dubs, p. 575 ; Glauser, Evasion, p. 735. Dans le même sens, Gassner, p. 74.

¹⁷ Höhn, Betrachtungsweise, p. 405 ; Dubs, p. 569 ; Locher, Rechtsfindung, p. 186 ; Vallender, Auslegung, p. 54 ; Cagianut, p. 258 ; Glauser, Evasion, p. 730.

¹⁸ Gassner, p. 74.

Du point de vue théorique, l'interprétation économique peut être effectuée en faveur du fisc comme en faveur du contribuable¹⁹. Un exemple classique d'interprétation économique est le cas du transfert des actions d'une société immobilière qui est frappé de l'impôt sur les gains immobiliers. Comme l'interprétation économique s'applique aussi en faveur du contribuable, si une loi ne prévoit l'imposition que du transfert économique et non du transfert juridique, un transfert immobilier entre une société immobilière et son actionnaire ne devrait pas donner lieu au prélèvement d'un impôt sur le gain immobilier dans la mesure où aucun transfert économique n'intervient.

1.3.2. Champ d'application de l'interprétation selon la réalité économique

A l'origine, l'interprétation économique ne pouvait s'appliquer que lorsque les conditions d'une évasion fiscale étaient réunies²⁰. En effet, la théorie de l'évasion fiscale telle qu'imaginée par ERNST BLUMENSTEIN, l'auteur à l'origine de l'apparition en Suisse de cette théorie, visait à définir le champ d'application de l'interprétation économique en présence de normes fiscales fondées sur un rattachement de droit civil.

Selon cet auteur, le droit fiscal avait ceci de particulier qu'il cherche à saisir des opérations économiques qui se déroulent dans un contexte régi par le droit privé. Ainsi, selon BLUMENSTEIN, il appartenait en principe au législateur fiscal de décider dans quelle mesure il entendait reprendre les termes du droit civil ou s'en écarter dans sa définition de l'objet de l'impôt²¹. Par conséquent, lorsque le législateur se référait expressément à un concept de droit privé sans intention de s'écarter de sa définition juridique, la forme retenue en droit civil était directement applicable en droit fiscal et il n'y avait aucune place pour l'examen des conditions de réalisation d'une évasion fiscale et le recours à une interprétation économique²². En revanche, lorsque le législateur ne semblait pas s'être prononcé en faveur d'une interprétation selon les stricts termes du droit civil, il était nécessaire d'examiner si le législateur fiscal entendait reprendre les termes de la notion civile²³. Pour ce faire, il y avait donc lieu de recourir au concept de l'évasion fiscale qui était conçu comme un instrument permettant de s'écarter des formes du droit civil et d'appliquer une norme fiscale à point de rattachement de droit civil selon une approche économique lorsque trois conditions étaient réunies, le procédé insolite, l'économie notable d'impôt et l'intention d'économiser l'impôt²⁴.

¹⁹ Dubs, p. 577 ; Vallender, Auslegung, p. 55.

²⁰ Arrêt du Tribunal fédéral du 13.02.1976 consid. 3a, in ATF 102 Ib 151 ; arrêt du Tribunal fédéral 06.06.1983 consid. 3, publié in ATF 109 Ib 110 ; arrêt du Tribunal fédéral du 04.06.1987 consid. 2b, publié in Archives 57, p. 69 et traduit in RDAF 1990, p. 37

²¹ Blumenstein, Zivilrecht, p. 205a s.

²² Blumenstein, Auslegung, p. 277.

²³ Blumenstein, Zivilrecht, p. 220a.

²⁴ Blumenstein, Zivilrecht, p. 230a s. ; Blumenstein, Auslegung, p. 278 ; Blumenstein, Steuerumgehung, p. 276.

BLUMENSTEIN a développé sa doctrine à une époque où le Tribunal fédéral reconnaissait qu'en principe les formes de droit civil étaient déterminantes. Ainsi, la théorie de l'évasion fiscale était à l'origine imaginée comme un moyen visant à autoriser le fisc à aller au-delà du sens de droit civil de la règle de droit sous certaines conditions strictes en procédant à une appréciation économique des faits. Elle demeurait toutefois un outil d'interprétation *intra legem* et non un moyen d'intervention *contra legem* dans la mesure où elle ne devait que permettre l'application d'une interprétation économique implicitement voulue par le législateur²⁵.

Aujourd'hui, il est clairement admis que la limite de l'interprétation d'une norme en droit fiscal ne se situe pas à son *mögliche Wortsinn* et qu'il y a lieu de rechercher le sens véritable de la disposition, la doctrine majoritaire²⁶ et la jurisprudence²⁷ s'étant ralliées à la conception initialement défendue par HÖHN²⁸. En conséquence, il n'est plus besoin d'instrument pour franchir le sens littéral possible des termes et s'intéresser au sens véritable de la norme²⁹ même si un tel pas ne peut bien entendu être effectué que moyennant rigoureuse interprétation de la règle de droit. En présence de dispositions fondées sur une logique économique, l'interprète peut donc s'écarter des termes de droit civil et se rallier au sens économique s'il découle de l'interprétation du texte que ce sens était voulu par le législateur. Ainsi, le Tribunal fédéral reconnaît désormais depuis plusieurs années qu'en présence de normes dites à rattachement économique (*steuerliche Wirtschaftsbegriffe*), il n'est pas besoin d'examiner si les conditions de l'évasion fiscale sont réunies pour procéder à une appréciation selon la réalité économique³⁰. La conception de BLUMENSTEIN n'est ainsi plus d'aucune utilité dans la méthodologie du droit fiscal suisse³¹, même si quelques auteurs se sont prononcés encore en sa faveur après l'évolution de la jurisprudence du Tribunal fédéral³².

²⁵ Blumenstein, Auslegung, p. 278.

²⁶ Locher, Kommentar, N. 145 ad. Vorbe. ; Locher, Rechtsmissbrauch, p. 682 s. ; Böckli, Steuerumgehung, p. 311 ; Vallender, Auslegung, p. 34 ; Oberson, fiscal, p. 55.

²⁷ Arrêt du Tribunal Fédéral du 06.04.1973 consid. 2, publié in Archives 42, p. 393 ; arrêt du Tribunal Fédéral du 17.06.1983 consid. 2a, publié in ATF 109 Ia 97, p. 220. Il s'agit d'arrêts dans lesquels le Tribunal fédéral interprète la norme selon la réalité économique admettant ainsi implicitement que le sens littéral juridique ne constitue pas la limite de l'interprétation. Voir enfin arrêt 1P.588/2004 du Tribunal fédéral du 28.06.2005 consid. 4.5.3, publié in ZBL 107 365, p. 375, dans lequel le Tribunal fédéral prend explicitement position sur la question dans une cause concernant le droit des contributions publiques : « *Aus der hier angerufenen Eigentumsgarantie lässt sich folglich kein Anspruch ableiten, dass der Gehalt einer abgaberechtlichen Bestimmung [...] streng auf den Gesetzeswortlaut beschränkt wäre. Vielmehr geht es auch hier darum, den wahren Sinngehalt der Norm zu ermitteln.* »

²⁸ Höhn, Betrachtungsweise, p. 394 s. ; Höhn, Steuerumgehung, p. 155 ; Höhn, Videant, p. 265 ss.

²⁹ Locher, Rechtsfindung, p. 202 ; Locher, Rechtsmissbrauch, p. 685.

³⁰ Le premier arrêt dans lequel le pas a été franchi est l'arrêt dit *Bernerholding*, arrêt du Tribunal fédéral du 14.03.1975 consid. 2, publié in ATF 101 Ib 44 ; voir aussi arrêt du Tribunal fédéral du 19.12.1984 consid. 3, publié in Archives 54, p. 211.

³¹ Locher, Rechtsfindung, p. 199 ; Locher, Rechtsmissbrauch, p. 685 s. ; Böckli, Steuerumgehung, p. 296 ; Vallender, Auslegung, p. 63 ; Reich, N. 1.

³² Ryser, p. 263 s. ; Ryser/Rolli, p. 69 ss ; Reymond, moralischen, p. 19 ss ; Landolf/Häfelin/Imark, p. 90 ; Reich/Duss, p. 93.

Reste à déterminer quand est-ce qu'une disposition peut être interprétée selon la réalité économique. Si la réponse va de soi lorsque la norme fiscale est fondée sur un concept de nature économique (par exemple, « avantage appréciable en argent » à l'article 20 al. 1 lit. c de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, « LIFD », RS 642.11), elle est plus difficile à donner lorsque la norme reprend des termes du droit civil (par exemple, « intérêts privés passifs » à l'article 33 al. 1 lit. a LIFD ou « excédent de liquidation » à l'article 20 al. 1 lit. c LIFD).

En pratique, le Tribunal fédéral n'a jamais déterminé sur la base de quels critères il considérerait qu'une disposition devait être traitée comme une norme à rattachement économique. Il a développé sa jurisprudence essentiellement avec les articles 21 al. 1 lit. c (imposition des revenus de participation)³³ et 21 al. 1 lit. d (exonération des gains en capital réalisés sur la fortune privée)³⁴ de l'arrêté fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (« AIFD »). Cette jurisprudence a été reprise dans le cadre de l'article 20 al. 1 lit. c LIFD dans la mesure où la teneur de cette disposition était identique à celle de l'article 21 al. 1 lit. c AIFD³⁵ et est également celle qui prévaut en relation avec l'article 4 al. 1 lit. b loi fédérale sur l'impôt anticipé (« LIA », RS 642.21)³⁶. Récemment, le Tribunal fédéral a également affirmé que l'article 33 al. 1 lit. a LIFD (déduction des intérêts passifs privés) devait être compris dans un sens économique³⁷. Toutefois, les dispositions concernées n'ont jamais fait l'objet d'une véritable interprétation, le Tribunal fédéral s'étant dispensé de cet examen lors des premiers cas et se référant depuis lors à ce qu'il considère comme une jurisprudence constante.

Selon la doctrine, pour déterminer si une règle fiscale repose sur une logique économique, il est nécessaire de procéder à une interprétation complète de la norme en faisant appel à tous les éléments classiques d'interprétation³⁸. La réponse va de soi et découle déjà d'une interprétation littérale lorsque la loi reprend un concept de nature économique. Elle est en revanche plus difficile à fournir lorsque la norme se réfère à une notion définie par le droit privé et ne peut reposer que sur une interprétation téléologique. Selon la doctrine, il n'existe à cet égard pas de règle selon laquelle les notions de droit civil reprises en droit fiscal devraient être comprises dans leur strict sens juridique³⁹. Ainsi, en présence d'une disposition se référant à une notion de droit civil, l'interprétation économique aura sa place si l'interprète estime après examen des différents éléments d'interprétation que le législateur avait en vue une opération économique et qu'il a choisi

³³ Arrêt du Tribunal fédéral 19.12.1984 consid. 3, publié in Archives 54, p. 211 ; arrêt du Tribunal fédéral 12.06.1989 consid. 3b, publié in ATF 115 Ib 238 et traduit in RDAF 1992, p. 85.

³⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 14.03.1975 consid. 2, publié in ATF 101 Ib 44 et traduit in RDAF 1976, p. 179.

³⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 15.08.2000 consid. 2, publié in Archives 70, p. 289 et traduit in RDAF 2001 II 240.

³⁶ Arrêt du Tribunal fédéral du 15.12.1994 consid. 2c, publié in Archives 64, p. 493 et traduit in RDAF 1996, p. 423.

³⁷ Arrêt du Tribunal fédéral du 19.11.2008 consid. 2.3, publié in RF 2009, p. 110.

³⁸ Höhn, Betrachtungsweise, p. 404 s. ; Dubs, p. 575 ; Glauser, Evasion, p. 732 ; Marantelli, p. 116.

³⁹ Höhn, Betrachtungsweise, p. 395 ; Höhn, Steuerumgehung, p. 157 ; Locher, Kommentar, N. 139 ad. Vorbe. ; Locher, Rechtsfindung, p. 177 ; Böckli, Steuerumgehung, p. 296 ; Dubs, p. 576 ; Cagianut, p. 257.

de décrire avec le terme de droit civil⁴⁰.

Quelques auteurs proposent une solution plus simple. Lorsqu'une notion tirée du droit civil serait utilisée dans la vie des affaires et régie par le droit privé (par exemple intérêts, vente, immeuble), il serait possible de s'écarter de son sens juridique en présence de motifs valables. En revanche, lorsqu'une norme fiscale se référerait à une institution créée par le droit civil (par exemple participation aux acquêts, société anonyme), il n'y aurait pas de place pour s'écarter du sens juridique⁴¹. A notre avis, la solution proposée par ces auteurs est compatible avec celle des auteurs favorables à l'interprétation complète de la notion. En effet, il paraît possible de recourir à leur théorie pour fonder une présomption négative (pour le cas des institutions créées par le droit civil) qui peut s'avérer utile pour l'interprète, mais à laquelle il ne peut être conféré aucune portée juridique. Il peut toutefois s'avérer difficile de décider si un terme est une émanation du droit civil ou s'il s'agit d'une notion tirée du langage courant et régie par le droit civil si bien que l'utilité de la distinction peut paraître douteuse⁴². Pour ce qui concerne les normes de droit civil tirées du vocabulaire des affaires, ces auteurs ne résolvent de toute manière pas la problématique puisqu'ils ne précisent pas sur la base de quels critères l'on devrait admettre qu'il existe des raisons valables de s'écarter de la norme. OBERSON explique d'ailleurs à cet égard que l'interprétation est nécessaire pour déterminer si la norme fiscale entend reprendre le concept de droit civil⁴³, rejoignant ainsi les auteurs exigeant l'interprétation complète de la norme.

Ainsi, sur le plan méthodologique, l'interprète devrait pour chaque disposition distinguer chaque élément constitutif et examiner pour chacun d'eux s'il s'agit d'une notion fiscale autonome, d'une notion économique, d'une notion juridique comprise dans son sens strictement juridique ou d'une notion juridique utilisée comme illustration d'une opération économique. Ceci ne peut être fait que par une interprétation complète de la norme fondée sur chacun des éléments d'interprétation. Enfin, lorsque l'interprétation d'une notion contenue dans une norme permet d'arriver à la conclusion que celle-ci entend reprendre son sens du droit civil, ou à l'inverse que celle-ci est utilisée dans un sens économique, il est impératif de respecter de manière conséquente la portée de cette interprétation. La notion, interprétée de manière abstraite, n'a en toute logique qu'un seul sens et la doctrine⁴⁴ comme la jurisprudence⁴⁵ admettent qu'il n'est pas possible d'invoquer tantôt l'appréciation

⁴⁰ Dubs, p. 570 ; Gassner, p. 75 ; Glauser, Evasion, p. 733 ; Höhn, Steuerumgehung, p. 152.

⁴¹ Höhn/Waldburger, p. 159 ; Oberson, fiscal, p. 55.

⁴² Glauser, Evasion, p. 732.

⁴³ Oberson, fiscal, p. 55.

⁴⁴ Höhn, Betrachtungsweise, p. 395 ; Höhn, Steuerumgehung, p. 154 ; Dubs, p. 577 ; Locher, Kommentar, N. 143 ad. Vorbe. ; Glauser, Evasion, p. 734.

⁴⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 20.12.1967 consid. 5, publié in ATF 93 I 689 ; arrêt du Tribunal fédéral du 04.06.1987 consid. 4b, publié in Archives 57, p. 267. Ce principe était important avant l'entrée en vigueur de la LHID lorsque le Tribunal fédéral contrôlait l'application du droit fiscal cantonal sous l'angle de l'arbitraire (Voir Yersin, Apports, p. 43). Voir aussi arrêt du Tribunal fédéral du 16.03.1977 consid. 4a, publié in ATF 103 Ia 20, traduit in JdT 1979 I 34, cet arrêt a été rendu en matière de *Durchgriff* comme la plupart des arrêts dans lesquels le Tribunal fédéral rappelle cette prohibition du « *dualisme des méthodes* » qu'il utilise en général pour briser l'argumentation

économique, tantôt le respect de la forme juridique.

De manière générale, concernant les dispositions fiscales se rapportant à des notions tirées du droit privé, on constate que les impôts sur les transactions (droits de timbre, droits de mutation par exemple) se rattachent généralement à des notions comprises dans leur sens juridique, alors que les impôts directs (impôt fédéral direct) ou autres impôts indirects (impôt anticipé) tendent à utiliser la plupart du temps des notions dans un sens économique⁴⁶. A noter ici que la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (« LTVA », 641.20) est souvent citée en exemple car elle a généralisé la tendance consistant à n'utiliser que des concepts économiques en matière de fiscalité⁴⁷. En tout état, bien qu'il soit possible de dresser ces remarques générales, il demeure indispensable pour chaque disposition fiscale et pour chacun de ses éléments constitutifs d'examiner si une compréhension juridique ou économique doit prévaloir.

1.3.3. Limite de l'interprétation selon la réalité économique

L'interprétation peut être définie comme une concrétisation des dispositions légales par l'établissement d'une sous-norme et ainsi comme une « *création de droit* » intervenant dans le cadre de la loi (*intra legem*)⁴⁸. Elle est ainsi une activité en partie créatrice qui repose sur une appréciation de différents arguments tirés des différents éléments d'interprétation à disposition⁴⁹.

Telle que définie, de par son caractère créatif et son champ d'application étendu, notamment lorsqu'il laisse la place à l'interprétation téléologique, l'interprétation en droit fiscal (intervention *intra legem*) se laisse dans certains cas difficilement différencier du comblement de lacunes improprement dites (intervention *contra legem*). Or, cette frontière est fondamentale dans la mesure où l'interprétation, même économique, ne peut en aucun cas aller au-delà du sens de la norme et du cadre posé par le législateur au risque de déboucher sur une correction de lacune improprement dite qui est par nature proscrite. Le Tribunal fédéral n'a jamais posé de limites claires permettant de comprendre où devait s'arrêter l'interprétation et seule la doctrine a occasionnellement cherché à appréhender cette question. HÖHN a par exemple proposé comme critère celui du poids des arguments : ainsi, si les arguments plaidant en faveur d'une imposition paraissent plus convaincant que ceux qui militent en faveur d'une exonération, alors l'interprétation de la norme permettrait de l'appliquer au cas d'espèce⁵⁰. BÖCKLI a lui considéré que l'interprétation n'était possible que lorsqu'elle permettait d'arriver à une formulation générale et abstraite qu'un laïc éclairé aurait pu

du contribuable.

⁴⁶ Locher, Rechtsmissbrauch, p. 676. Dans le même sens, Böckli, Steuerumgehung, p. 296.

⁴⁷ Oberson, légalité, p. 270 ; Glauser, Evasion, p. 105 et les références citées.

⁴⁸ Höhn, Gesetzesauslegung, p. 389. HÖHN parle de « *Rechtsschöpfung* » *intra legem*.

⁴⁹ Höhn/Waldburger, p. 151.

⁵⁰ Höhn, Gesetzesauslegung, p. 396 s.

déduire du texte légal⁵¹.

En principe, l'interprétation économique doit ainsi se limiter à une intervention du juge ou du fisc lors de laquelle il fait abstraction de la forme juridique choisie par le contribuable pour ne retenir que le but économique qu'il a cherché à atteindre. Elle suppose toujours de partir du texte légal dans la mesure où elle est censée permettre d'établir le sens de la norme⁵². L'interprétation économique ne permet d'aller au-delà du sens littéral possible des termes de la norme que lorsque d'autres éléments d'interprétation permettent de considérer que le texte ne reproduit pas correctement le sens de la norme⁵³. Dans la mesure où l'interprétation économique appartient à l'herméneutique juridique, elle doit toujours être utilisée en amont de l'examen des faits afin de ne reposer que sur l'appréciation et l'interprétation abstraites de la volonté du législateur⁵⁴. Enfin, sa portée ne permet que d'appréhender les situations dont l'essence économique correspond à ce que la norme entend imposer, elle ne doit ainsi pas laisser la place à des considérations de systématique fiscale ou d'égalité dans l'imposition.

De nombreux arrêts rendus par le Tribunal fédéral en matière de transposition ou de liquidation partielle indirecte sont allés plus loin en introduisant des considérations d'ordre exclusivement fiscal et non plus seulement d'ordre économique⁵⁵. Ces jurisprudences ont fait l'objet de multiples critiques de la doctrine et ont sans doute donné lieu aux débats les plus nourris qu'a connus la fiscalité suisse dans les années 1980-2000. En effet, il est vrai que le Tribunal fédéral a parfois perdu de vue le fait que l'interprétation, même économique, devait commencer avec le texte de la norme⁵⁶ et a donné une portée trop large au principe de l'interprétation économique en tant qu'élément téléologique au détriment des autres éléments d'interprétation⁵⁷. Il a également été reproché au Tribunal fédéral de partir du résultat souhaité dans une logique de systématique fiscale afin de délimiter les contours de l'interprétation de l'article 20 al. 1 lit. c LIFD selon la réalité économique alors qu'il aurait théoriquement dû partir de la norme faisant l'objet de l'interprétation⁵⁸. Le Tribunal fédéral aurait ce faisant également selon certains vidé de toute portée les principes de prévisibilité et de sécurité du droit liés au principe de la légalité⁵⁹.

La limite de l'interprétation économique n'est aujourd'hui toujours pas clairement définie dans la

⁵¹ Bökli, *Steuerungumgehung*, p. 311.

⁵² Locher, *Rechtsfindung*, p. 177 ; Oberson, *fiscal*, p. 55 ; Höhn/Waldburger, p. 159.

⁵³ Oberson, *fiscal*, p. 55. Voir aussi Höhn, *Gesetzesauslegung*, p. 397.

⁵⁴ Gassner, p. 74.

⁵⁵ Voir par exemple arrêt du Tribunal fédéral du 14.03.1975, publié in ATF 101 Ib 44, traduit in RDAF 1976, p. 179. S'agissant des critiques, voir par exemple, Känzig, p. 21 ; Bökli, *Transponierung*, p. 241 ss. ; Höhn, *Videant*, p. 463 ss ; Reymond, *moralischen*, p. 19 ss ; Ryser, p. 257 ss ; Desax, p. 31 ss ; Landolf/Häfelin/Imark, p. 89.

⁵⁶ Reymond, *moralischen*, p. 23.

⁵⁷ Desax, p. 52.

⁵⁸ Voir Landolf/Häfelin/Imark, p. 89 ; voir aussi Desax, p. 38 ss ; Reymond, *apparences*, p. 157.

⁵⁹ Ryser/Rolli, p. 76.

jurisprudence. La question a toutefois en partie perdu de son acuité depuis que la transposition et la liquidation partielle indirecte ont été ancrées dans la loi aux articles 20a LIFD et 7a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (« LHID », RS642.14), mais elle demeure une question ouverte qui se pose à chaque fois que prévaut l'interprétation économique.

2. Evasion fiscale

Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale lorsque trois conditions cumulatives sont remplies :

- i) la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi ;
- ii) il y a lieu d'admettre que ce choix n'a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée ;
- iii) le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale.

Lorsque ces trois conditions sont réunies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée du but économique poursuivi par les intéressés⁶⁰.

2.1 Fondements théoriques de l'évasion fiscale

2.1.1 *L'évasion fiscale au regard du principe de la légalité*

Dans la mesure où l'évasion fiscale permet une intervention de l'autorité fiscale ou du juge au-delà de la norme légale, elle se trouve en tension évidente avec le principe de la légalité.

Le principe de la légalité constitue un principe fondamental du droit public suisse. Il se décompose en deux sous principes, le principe de la suprématie de la loi en vertu duquel les organes de l'Etat doivent se soumettre à l'ordre juridique (article 5 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, « Cst. », RS 101) et le principe de l'exigence de la base légale, ou réserve de la loi, selon lequel toute atteinte aux droits fondamentaux, parmi lesquels la garantie de la propriété (article 26 Cst.) et la liberté économique (article 27 Cst.), doit se fonder sur la loi (article 36 al. 1

⁶⁰ Arrêt du Tribunal fédéral du 09.08.2005 consid. 5.2, publié in ATF 131 II 627 ; arrêt du Tribunal fédéral du 08.06.2007 consid. 5, publié in RF 2008, p. 643 ; arrêt du Tribunal fédéral du 16.10.2008 consid. 4.1, publié in RDAF 2009 II 9.

Cst.).

En matière fiscale, le principe de la légalité a une portée particulière en application de la Constitution fédérale elle-même. Ainsi, en vertu de l'article 127 al. 1 Cst., il est exigé que les principes généraux définissant le régime fiscal, à savoir la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, figurent dans une loi. Selon la jurisprudence, il est à cet égard exigé que les éléments déterminant l'imposition se trouvent dans une base légale formelle d'une certaine densité, à savoir une loi au sens formel⁶¹.

L'évasion fiscale ne s'applique par définition que lorsque le champ d'application d'une norme n'est pas suffisamment large pour englober un état de fait précis. Selon la jurisprudence, elle permet aux tribunaux et à l'administration fiscale de modifier l'état de faits afin qu'il entre dans le champ d'application de la norme. Du point de vue juridique toutefois, ceci revient à élargir le champ d'application de la norme dans un cas où le législateur lui a donné un sens trop étroit ouvrant la place à des abus. En cela, l'évasion fiscale constitue une claire entorse au principe de la légalité dans la mesure où elle fonde une imposition par une modification des éléments de la loi qui définissent le sujet de l'impôt (qualité de contribuable) ou l'objet de l'impôt.

Lorsque l'évasion fiscale est prévue dans un cas d'application précis par une norme de droit fédéral de rang légal⁶², la validité de son fondement juridique ne fait pas de doute dans la mesure où elle est ancrée dans une loi formelle et que son champ d'application limité ne met pas en danger la sécurité du droit. Quand elle est prévue par une loi comme principe général⁶³, l'évasion fiscale est en revanche problématique au regard du principe de la légalité puisqu'elle permet à l'autorité fiscale de créer des cas d'imposition ne découlant pas directement de la loi, mais de l'appréciation de l'autorité. La légitimité et l'utilité d'une telle clause sont par conséquent sérieusement mises en cause par la doctrine⁶⁴. Enfin, c'est certainement lorsqu'elle est appliquée comme principe général du droit fiscal que l'évasion fiscale est la plus problématique. Dans ce cas, elle doit nécessairement reposer au regard du principe de la hiérarchie des normes sur une base constitutionnelle ou sur un principe de droit public non écrit. Il s'agit donc d'examiner quel principe général serait à même de justifier l'application de l'évasion fiscale.

⁶¹ Arrêt du Tribunal fédéral du 06.07.2005 consid. 3.1, publié in ATF 131 II 562, traduit in RDAF 2005 II 419.

⁶² Par exemple l'article 21 al. 2 LIA, voir par le passé article 8 al. 4 de l'Arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires. Voir par comparaison l'article 70 al. 5 LIFD qui prévoit un redressement sur la base du concept de l'économie d'impôt injustifiée, mais n'intègre pas les conditions objectives et subjectives de l'évasion fiscale.

⁶³ Concernant quelques exemples de lois cantonales qui prévoient l'évasion fiscale comme principe général, voir Höhn/Waldburger, p. 176.

⁶⁴ Höhn, Betrachtungsweise, p. 401 s.; Höhn, Steuerumgehung, p. 152; Höhn/Waldburger, p. 176. Voir aussi Cagianut, p. 255.

2.1.2 *Jurisprudence du Tribunal fédéral*

La théorie de l'évasion fiscale est apparue pour la première fois dans un arrêt de 1933 rendu en matière de double imposition intercantonale⁶⁵. Cette matière particulière, compétence fédérale, permettait au Tribunal fédéral d'intervenir comme législateur dans la mesure où aucune loi fédérale n'avait édicté de règles en la matière. La justification dogmatique de l'évasion fiscale n'était ainsi pas formellement nécessaire puisque le Tribunal fédéral devait créer des règles et non contrôler leur application⁶⁶. Bien que le Tribunal fédéral ait ensuite étendu l'application de cette doctrine aux impôts fédéraux⁶⁷ et depuis lors toujours appliqué cette notion comme règle générale du droit fiscal suisse, il n'a jamais véritablement pris l'occasion d'examiner de manière précise sur quelle base juridique elle se fondait, au grand regret de certains auteurs⁶⁸.

Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral commence généralement par rappeler les conditions d'application de l'évasion fiscale comme si elle était prévue par une base légale avant d'examiner leur réalisation dans le cas d'espèce. Or, il n'existe pas en droit fiscal suisse de norme générale consacrant l'évasion fiscale comme principe général du droit fiscal, la seule disposition du droit positif qui prévoit l'évasion fiscale étant l'article 21 al. 2 LIA, applicable en matière de remboursement de l'impôt anticipé uniquement.

Certaines décisions rendues par le Tribunal fédéral évoque le principe de la bonne foi à titre de fondement (article 5 al. 3 Cst.), sans toutefois approfondir l'analyse⁶⁹. D'autres arrêts semblent prendre appui sur l'interdiction de l'abus de droit (article 2 al. 2 du Code civil suisse, « CC », RS 210)⁷⁰.

2.1.3 *Le principe de la bonne foi*

Le principe de la bonne foi trouve son fondement constitutionnel dans l'article 5 al. 3 Cst. qui prévoit que les organes étatiques et les particuliers doivent agir en conformité avec les règles de la bonne foi. Ce principe exige des organes étatiques et des administrés un comportement loyal, exempt de contradictions et de tromperies dans leurs relations réciproques⁷¹. Prévu comme principe général du droit public à l'article 5 al. 3 Cst., il est également un droit subjectif qui peut être invoqué par l'administré sur la base de l'article 9 Cst.

⁶⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 01.12.1933 consid. 7 et 8, publié in ATF 59 I 272.

⁶⁶ Höhn, *Steuerungsumgehung*, p. 156 s. ; *contra*, Matteotti, *Durchgriff*, p. 190.

⁶⁷ Arrêt du Tribunal fédéral du 28.06.1934 consid. 3a, publié in ATF 60 I 286.

⁶⁸ Höhn, *Steuerungsumgehung*, p. 146 et 156 ; Meili, p. 11 ; Matteotti, *Durchgriff*, p. 175.

⁶⁹ Arrêt du Tribunal fédéral du 10.01.1994 consid. 3b, publié in Archives 64, p. 80 ; arrêt du Tribunal fédéral du 08.10.1965 consid. 1, publié in Archives 35, p. 235, traduit in RDAF 1967, p. 240.

⁷⁰ Arrêt du Tribunal fédéral du 31.01.2005, publié in StE 2005 B. 72.15.2 ; arrêt du Tribunal fédéral du 29.09.1972 consid. 3d, publié in ATF 98 Ib 314, traduit in RDAF 1974, p. 75 ; arrêt du Tribunal fédéral du 13.02.1976 consid. 3b, publié in ATF 102 Ib 151.

⁷¹ Cagianut, p. 253.

Si le Tribunal fédéral a parfois fait appel à ce principe pour justifier la théorie de l'évasion fiscale, HÖHN démontre de manière convaincante que la théorie de l'évasion fiscale ne peut trouver son fondement dans ce principe. Le principe de la bonne foi s'applique dans les relations concrètes entre administration et administré, mais ne vise pas à régler le comportement de l'administré en lien avec une norme de droit public. De plus, en présence d'une règle de droit claire, il doit céder le pas face au principe de la légalité. Par conséquent, il ne peut trouver application dans le contexte de l'évasion fiscale qui constitue un mécanisme correctif lié à l'application de la règle fiscale elle-même⁷².

En réalité, si le Tribunal fédéral se réfère parfois à la bonne foi, c'est sans doute parce qu'il est admis en droit public que l'abus de droit est un principe qui découle de la bonne foi⁷³. Toutefois, si l'on retient une définition stricte de la bonne foi, on constate que ce n'est pas sur la base de ce principe que l'évasion fiscale peut être invoquée.

2.1.4 *Le principe de l'abus de droit*

Plus régulièrement, le Tribunal fédéral fait référence à la notion d'abus de droit ou à la notion plus générale d'abus. Il ne développe toutefois jamais son raisonnement de manière précise pour expliquer dans quelle mesure l'évasion fiscale constituerait un cas d'application de l'abus de droit.

L'interdiction de l'abus de droit est consacrée par l'article 2 al. 2 CC qui prévoit que « *l'abus manifeste d'un droit n'est pas protégé par la loi* ». Cette disposition, formellement de rang légal, est considérée comme une norme fondamentale du droit suisse. Dans sa conception de droit privé, elle permet d'écarter dans un cas précis l'application de la loi lorsque l'exercice d'un droit crée une injustice manifeste ou permet la réalisation d'un objectif contraire à celui que le droit vise à protéger. L'interdiction de l'abus de droit permet ainsi de corriger une norme sur la base d'une appréciation en équité lorsque les conditions de son application sont réunies. Les cas d'application typiques sont l'absence d'intérêt à l'exercice d'un droit, l'utilisation d'une institution juridique contrairement à son but, la disproportion manifeste des intérêts en présence, l'exercice d'un droit sans ménagement ou l'attitude contradictoire⁷⁴.

Bien que formellement réglée par le droit civil, l'interdiction de l'abus de droit est un principe général qui trouve application dans tous les domaines du droit public et non seulement en droit

⁷² Höhn, *Steuerumgehung*, p. 157s; Höhn, *Betrachtungsweise*, p. 399. Voir aussi Cagianut, p. 253 s.

⁷³ Moor, p. 434 ; Auer/Malinverni/Hottelier, p. 548.

⁷⁴ Voir par exemple en matière de droit privé, arrêt du Tribunal fédéral du 16.12.2008 consid. 3.3.1, publié in ATF 135 III 162.

civil. Ce principe est également applicable en droit fiscal⁷⁵.

La doctrine majoritaire considère que l'article 2 al. 2 CC est la seule disposition qui peut entrer en ligne de compte pour combattre l'évasion fiscale⁷⁶. Toutefois, selon la plupart de ces auteurs, dans la mesure ou l'application du principe de l'abus de droit se heurte au principe de la légalité, il conviendrait de l'utiliser avec retenue uniquement en présence de circonstances exceptionnelles⁷⁷ ou lorsqu'il apparaît choquant qu'un état de fait ne soit pas soumis à imposition⁷⁸.

Selon la juge fédérale YERSIN, la théorie de l'évasion fiscale telle que comprise par le Tribunal fédéral reprend la notion de l'abus de droit de manière implicite dans les conditions posées à son application. Le détournement d'une institution de son but se retrouve dans la condition du procédé insolite et celle du caractère manifeste de l'abus dans l'intention d'épargner des impôts comme seule justification de la structure choisie⁷⁹. Toutefois, il paraît clair que les conditions posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'évasion fiscale sont largement moins strictes que celles appliquées par le même Tribunal dans l'interprétation de l'article 2 al. 2 CC en matière de droit privé, d'où la critique de plusieurs auteurs qui ont essayé de mieux définir les cas dans lesquels il pouvait être admis qu'un abus de droit en matière fiscale était réalisé.

Selon la théorie développée par HÖHN, l'interprétation selon le point de vue économique a une large place et permet de combattre bien des situations d'abus⁸⁰. L'évasion fiscale a en revanche un champ d'application plus circonscrit. Il y a évasion fiscale lorsque le contribuable profite d'une lacune improprement dite, c'est-à-dire une lacune que le législateur n'a pas souhaitée, en choisissant une forme juridique qui lui permet d'atteindre le même but économique que celui auquel il serait parvenu en accomplissant des actes constitutifs d'un état de fait imposable⁸¹. Cet auteur rejette donc les conditions posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral notamment pour le motif qu'elles ne permettent pas clairement de distinguer l'économie d'impôt admise de l'évasion fiscale proscrite⁸². Selon HÖHN, une délimitation claire entre l'évasion fiscale et l'abus de droit doit être faite car certaines situations d'évasion fiscale peuvent être constitutives d'un abus de droit, sans que ce ne soit le cas de toutes les situations d'évasion fiscale⁸³. Or, en l'absence de disposition permettant

⁷⁵ Höhn, *Steuerungumgehung*, p. 161 ; Yersin, *Commentaire*, N. 56 ad. RP.

⁷⁶ Höhn, *Steuerungumgehung*, p. 161 ss ; Höhn, *Gesetzesauslegung*, p. 404 ; Locher, *Rechtsfindung*, p. 196 ss ; Blumenstein/Locher, p. 33 ; Vallender, *Auslegung*, p. 51 ss ; Höhn/Waldburger, p. 176 s. ; Böckli, *Steuerungumgehung*, p. 296 s. ; Yersin, *Commentaire*, N. 56 ad. RP.

⁷⁷ Höhn, *Steuerungumgehung*, p. 161 ; Vallender, *Auslegung*, p. 51 ss ; Reymond, *moralischen*, p. 151 ; Cagianut, p. 256 ; Glauser, *transparence*, p. 396 ; Glauser, *Evasion*, p. 742.

⁷⁸ Höhn/Waldburger, p. 176 s. ; Höhn, *Steuerungumgehung*, p. 160.

⁷⁹ Yersin, *Commentaire*, N. 56 ad. RP.

⁸⁰ Höhn, *Steuerungumgehung*, p. 151 ; Höhn, *Betrachtungsweise*, p. 400.

⁸¹ Höhn, *Steuerungumgehung*, p. 150 ; voir aussi Höhn/Waldburger, p. 171.

⁸² Höhn/Waldburger, p. 174.

⁸³ Höhn, *Steuerungumgehung*, p. 163 ; Höhn/Waldburger, p. 177.

expressément une requalification des situations d'évasion fiscale, l'évasion fiscale ne peut être combattue que sur la base de l'abus de droit, principe qui trouve en effet application en droit fiscal en tant que principe général du droit⁸⁴. Toutefois, dans la mesure où il s'exerce en défaveur du contribuable, il doit être appliqué avec une grande retenue et céder le pas au principe de la légalité à moins que des raisons particulièrement impérieuses ne justifient son application⁸⁵. Ainsi, selon HÖHN, il ne pourrait y avoir abus de droit que lorsque le juge arrive à la conclusion après un examen complet des circonstances du cas d'espèce que le contribuable a utilisé une forme juridique de manière abusive, qu'il est choquant que cette situation ne tombe pas sous le coup de l'imposition et qu'il n'est pas possible de la combattre par la voie législative⁸⁶. HÖHN prône donc une utilisation très parcimonieuse de l'abus de droit ; cette conception va toutefois de pair avec une interprétation extensive laissant largement place au point de vue économique, institution qui permettait déjà de combattre l'essentiel des situations d'abus.

LOCHER suit également en partie cette approche. Selon cet auteur, l'évasion fiscale intervient lorsque un acte réellement voulu par le contribuable, ne tombe *prima facie* pas sous le coup d'une disposition fiscale, alors que des circonstances particulières justifieraient son imposition⁸⁷. Cette situation apparaît car la loi présente une lacune improprement dite. Or, une telle lacune ne peut être comblée que si les conditions d'un abus de droit au sens de l'article 2 al. 2 CC sont réalisées⁸⁸. Cet auteur considère que la modification de l'état de fait induite par l'évasion fiscale a une portée identique à la correction de la norme et qu'elle ne devrait par conséquent intervenir que lorsque les conditions de l'abus de droit sont réunies, c'est-à-dire uniquement dans les cas graves où la confiance dans l'ordre juridique serait affaiblie si l'on devait admettre que les faits ne donnent pas lieu à une imposition⁸⁹. Il relève par ailleurs que le concept de modification de l'état de fait est dangereux dans la mesure où il donne l'illusion que le principe de la légalité ne serait pas affecté⁹⁰.

D'après BÖCKLI, il y a évasion fiscale lorsque le contribuable qui a un objectif économique clairement défini met en oeuvre une construction juridique se composant au moins d'un acte s'écartant de cet objectif qu'il associe à un (ou plusieurs) acte dit correctif qui permet d'éviter les

⁸⁴ Höhn/Waldburger, p. 176 s.

⁸⁵ Höhn, Steuerumgehung, p. 161.

⁸⁶ Höhn, Steuerumgehung, p. 161s. HÖHN cite deux exemples afin d'illustrer sa théorie. Le premier est celui d'un contribuable qui vend ses actions avant distribution du dividende et les rachète juste après, cas dans lequel il ne devrait selon HÖHN pas y avoir d'imposition dans la mesure où le législateur peut intervenir. Le second est celui d'un contribuable qui se retire de l'Eglise pour ne pas payer l'impôt ecclésiastique, mais continue à la subventionner par des donations dont il demande la défalcation de son revenu imposable, cas dans lequel l'abus de droit peut être admis s'agissant d'une situation où le législateur ne peut intervenir en édictant une norme générale et abstraite.

⁸⁷ Blumenstein/Locher, p. 33.

⁸⁸ Blumenstein/Locher, p. 33 ; Locher, Rechtsfindung, p. 197 ; Locher, Legalität, p. 13 ; Locher, Rechtsmissbrauch, p. 686.

⁸⁹ Blumenstein/Locher, p. 33 ; Locher, Kommentar, N. 142 ad. Vorbe. ; voir aussi, Locher, Rechtsmissbrauch, p. 686.

⁹⁰ Voir Locher, Rechtsmissbrauch, p. 681.

effets juridiques non souhaités du premier acte. Ces actes sont juridiquement valables et pris individuellement ne fonde pas d'imposition ou une imposition moindre. Leur association est toutefois constitutive d'un abus de droit en tant qu'elle permet de dissimuler le but économique initial et de réduire la charge fiscale en évitant de recourir à la construction la plus directe⁹¹. En revanche, l'élément subjectif – l'intention d'économiser l'impôt – ne devrait pas être déterminant et laisser la place à une analyse uniquement objective à la recherche de raisons valables justifiant le recours à plusieurs actes⁹².

Un courant de doctrine plus récent, tend à rejeter l'abus de droit comme norme sur la base de laquelle une correction de la norme est possible considérant que l'intervention du juge *contra legem* visant à corriger une lacune devrait reposer sur une base constitutionnelle et que dès lors seule l'interdiction de l'arbitraire pourrait entrer en ligne de compte. Il convient d'examiner cette doctrine plus en détail.

2.1.5 *Le principe de l'interdiction de l'arbitraire*

Le Tribunal fédéral n'a jamais fait référence à l'interdiction de l'arbitraire comme justificatif de la doctrine de l'évasion fiscale. Ceci s'explique certainement par le fait que l'interdiction de l'arbitraire, garantie à l'article 9 Cst., est conçue en droit constitutionnel classique comme un principe général s'appliquant aux organes étatiques et au législateur, mais non comme un principe pouvant s'appliquer en faveur de l'Etat⁹³.

Une doctrine récente considère que l'évasion fiscale ne peut reposer sur le principe de l'interdiction de l'abus de droit, règle de rang légal. Elle fait donc appel à la prohibition de l'arbitraire dans son analyse du fondement de l'évasion fiscale dans la mesure où il s'agit d'une institution qui permet de corriger la loi lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs objectifs et sérieux ou n'a ni sens ni but ou lorsque son application stricte conduirait à un résultat choquant, allant à l'encontre de tout sentiment d'équité⁹⁴.

Ainsi, MATTEOTTI considère que la doctrine de l'évasion fiscale telle qu'appliquée par le Tribunal fédéral n'a pas sa place dans l'ordre juridique suisse⁹⁵. Selon cet auteur, il n'est pas possible de corriger une norme sur la seule base des conditions posées par la jurisprudence à l'application de l'évasion fiscale pour le motif que le fait qu'un procédé soit insolite et choisi dans le seul but d'économiser des impôts n'est pas suffisant pour considérer que les conditions de l'abus de droit

⁹¹ Böckli, *Steuerungsumgehung*, p. 298 s.

⁹² Böckli, *Steuerungsumgehung*, p. 298 s.

⁹³ Auer/Malinverni/Hottelier, p. 534.

⁹⁴ Sur la portée de l'interdiction de l'arbitraire en droit constitutionnel classique, voir Auer/Malinverni/Hottelier, p. 534 ss ; Moor, p. 478 ss.

⁹⁵ Matteotti, *Durchgriff*, p. 190 s.

sont réalisées dans la mesure où cela ne constitue pas des indices permettant de conclure qu'il est choquant que la situation ne tombe pas sous le coup de l'imposition⁹⁶. De même, MATTEOTTI rappelle que les conditions de l'abus de droit sont des conditions objectives et que l'intention du contribuable ne devrait ainsi pas entrer en ligne de compte s'agissant de l'examen de la réalisation des conditions d'un abus de droit⁹⁷. Ainsi, cet auteur considère que seule une situation construite de toutes pièces dont l'absence d'imposition ne peut être acceptée par la société au risque d'affaiblir significativement la confiance dans le système fiscal peut être constitutive d'évasion fiscale⁹⁸.

S'agissant du fondement général permettant de combattre les abus en droit fiscal, MATTEOTTI part du constat que l'abus de droit au sens de l'article 2 al. 2 CC ne constitue que l'expression d'un principe général de l'interdiction de l'arbitraire visant à prévenir les injustices criantes, dont le droit du citoyen prévu à l'article 9 Cst. ne serait qu'une composante⁹⁹. Ainsi, l'abus de droit se recoupe avec l'interdiction de l'arbitraire qui intègre également des idées de justice minimale et permet d'intervenir *contra legem* en faveur comme en défaveur de l'administré¹⁰⁰. Considérant que l'évasion fiscale constitue une correction normative *contra legem*, MATTEOTTI estime qu'elle ne devrait pouvoir intervenir que sur la base de ce principe constitutionnel de l'interdiction de l'arbitraire et de l'abus de droit¹⁰¹. Aussi, l'interdiction de l'arbitraire prohibe d'utilisation une institution juridique dans un but d'économie fiscale lorsque ceci est fait dans un cas que le législateur n'avait pas prévu en allant à clairement l'encontre du principe de la justice fiscale sans que cela ne soit justifié par des buts fiscaux ou d'autre nature¹⁰².

GÄCHTER s'est récemment penché sur les questions d'abus de droit et de correction des normes en matière de droit public et propose plusieurs changements méthodologiques. S'agissant de la correction de la norme, cet auteur considère ainsi qu'une correction ne peut se fonder sur le principe de l'interdiction de l'abus de droit car il existe un véritable besoin en droit public de corriger les lois de manière ponctuelle alors que la doctrine privatiste remet en cause le fait que l'article 2 al. 2 CC puisse être utilisé afin de corriger des lacunes¹⁰³. Ainsi, selon GÄCHTER, l'évasion fiscale ne peut être fondée sur l'interdiction de l'abus de droit¹⁰⁴. GÄCHTER propose ainsi d'intégrer les concepts de concordance pratique entre les principes constitutionnels (*praktische Konkordanz*) et d'égalité entre les principes constitutionnels (*Gleichrangigkeit allen Verfassungsrechts*) dans la méthodologie

⁹⁶ Matteotti, Durchgriff, p. 188 s.

⁹⁷ Matteotti, Durchgriff, p. 189 s.

⁹⁸ Matteotti, Durchgriff, p. 188. MATTEOTTI se réfère à Blumenstein/Locher, p. 32.

⁹⁹ Matteotti, Durchgriff, p. 159 s.

¹⁰⁰ Matteotti, Durchgriff, p. 160.

¹⁰¹ Matteotti, Durchgriff, p. 191 ; voir aussi Matteotti, Steuergerechtigkeit, p. 221 s.

¹⁰² Matteotti, Steuergerechtigkeit, p. 221.

¹⁰³ Gächter, p. 366 s.

¹⁰⁴ Gächter, p. 341.

tendant à la correction de lacunes¹⁰⁵. Ainsi, la correction de lacune devrait débiter avec le principe de l'application du droit fédéral (article 190 Cst.) qui devrait être mis en balance avec les autres principes de rang constitutionnel. Dans ce contexte, l'interdiction de l'arbitraire qui vise à protéger le sentiment de justice minimum constituerait le principal argument sur la base duquel il devrait être possible d'intervenir *contra legem*. Ainsi, lorsque l'application d'une loi est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté, ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de justice et d'équité, il devrait être possible de corriger une lacune¹⁰⁶. Si des principes constitutionnels autres que l'interdiction de l'arbitraire (égalité de traitement, libertés fondamentales) peuvent également entrer en jeu dans la réflexion¹⁰⁷, plusieurs principes (suprématie de loi, réserve de la loi, sécurité du droit) s'opposent à ce qu'une correction de lacune soit opérée¹⁰⁸. Ce n'est donc qu'après l'examen de tous les éléments constitutionnels pertinents qu'une intervention *contra legem* serait possible.

REICH appuie la doctrine défendue par GÄCHTER. Ainsi, selon lui, l'évasion fiscale repose sur l'interdiction de l'abus de droit et de l'arbitraire et ne peut être conforme au principe de la légalité que si elle est utilisée avec une extrême retenue. Elle doit être vue comme un moyen de secours dont il ne peut être fait usage que lorsque le résultat de l'interprétation mène à une solution injuste que le législateur n'avait pas l'intention de créer et modifierait s'il était amené à s'intéresser au cas d'espèce¹⁰⁹.

Ce nouveau courant doctrinal n'a pas encore fait l'objet d'un examen par le Tribunal fédéral. Le Tribunal administratif du canton de Zurich l'a toutefois examiné dans un arrêt concernant un rachat de prévoyance suivi d'un retrait en capital intervenu après un départ à l'étranger. Dans cet arrêt, la Cour cantonale a considéré, se référant à GÄCHTER et REICH, que l'évasion fiscale reposait sur l'interdiction de l'arbitraire prévue à l'article 9 Cst.¹¹⁰.

2.1.6 Synthèse

La grande majorité des auteurs s'accordent à considérer que seul l'abus de droit permet de concevoir l'application de la théorie de l'évasion fiscale. La jurisprudence du Tribunal fédéral semble aller

¹⁰⁵ Gächter, p. 368 s.

¹⁰⁶ Gächter, p. 379.

¹⁰⁷ Gächter, p. 386 ss.

¹⁰⁸ Gächter, p. 401 ss.

¹⁰⁹ Reich, N. 1.

¹¹⁰ Arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich du 13.08.2005 consid. 2.2.3, publié in StE 2006 A 12 N. 13. L'argumentation de cet arrêt est toutefois critiquable dans la mesure où il est d'abord expliqué que l'interprétation de la disposition prévoyant la déductibilité du rachat permet de considérer que le rachat n'est déductible que s'il est destiné à la prévoyance, mais que l'application de ce principe dans le cas d'espèce est laissée ouverte au motif qu'il y a de toute manière évasion fiscale (voir consid. 2.2.2). Pourtant, sur le plan méthodologique, l'évasion fiscale ne devrait intervenir qu'après l'interprétation téléologique.

dans le même sens, tout en manquant de clarté à cet égard. Une doctrine plus récente écarte l'abus de droit comme base de l'évasion fiscale pour lui préférer l'interdiction de l'arbitraire comprise comme principe constitutionnel protégeant le sentiment de justice.

Quel que soit le fondement avancé pour justifier la théorie de l'évasion fiscale, les auteurs qui reconnaissent son existence s'accordent à considérer qu'il s'agit d'une doctrine qui ne peut être appliquée qu'avec grande retenue et uniquement en présence de circonstances particulières¹¹¹.

Cela étant, le Tribunal fédéral n'applique pas l'évasion fiscale avec la retenue préconisée par la doctrine et n'examine jamais si les conditions de l'abus de droit ou de l'interdiction de l'arbitraire sont réalisées se contentant d'examiner les conditions classiques de l'évasion fiscale.

2.2 L'évasion fiscale dans la pratique

2.2.1 *Les conditions d'application posées par la jurisprudence et leur légitimité*

Pour rappel, il y a évasion fiscale selon la jurisprudence lorsque trois conditions cumulatives sont remplies : (i) la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi ; (ii) il y a lieu d'admettre que ce choix n'a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée ; (iii) le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale.

La première condition d'application posée par la jurisprudence du Tribunal fédéral est le caractère insolite de la forme que choisit le contribuable pour effectuer une opération. Il s'agit là d'une condition objective. La forme choisie par le contribuable doit lui permettre d'atteindre le même résultat que l'état de fait qui aurait été soumis à une imposition plus lourde. En principe, il ne devrait pas suffire que le procédé choisi par le contribuable soit nouveau ou peu commun, il est en effet exigé qu'il apparaisse comme dépourvu de sens économique autre que l'économie d'impôt¹¹². En pratique toutefois, la condition du procédé insolite est très aisément admise comme réalisée lorsqu'il y a une potentielle épargne fiscale, le Tribunal fédéral mélangeant finalement bien souvent la condition du caractère insolite et celle de l'économie fiscale dans son appréciation de l'état de fait¹¹³.

¹¹¹ Höhn, Steuerumgehung, p. 163 ; Locher, Rechtsfindung, 199 ; Locher, Rechtsmissbrauch, p. 690 ; Gächter, p. 422 ; Reich, N. 1 ; Glauser, Evasion, p. 742.

¹¹² Reich, N. 1.

¹¹³ L'association d'une assurance versée au moyen d'une prime unique et d'un prêt de l'assureur est par exemple considérée comme insolite par la jurisprudence alors qu'elle est largement pratiquée et offerte par les sociétés d'assurance (Laffely Maillard, p. 627). Il en va de même de la détention d'un avion par une société séparée, pratique

La deuxième condition est subjective. Il faut que le contribuable ait imaginé un procédé particulier dans le seul but d'économiser des impôts qui auraient été dus en aménageant l'opération selon une forme ordinaire. En principe, le fardeau de la preuve des conditions objectives et subjectives de l'évasion fiscale incombe à l'administration dans la mesure où il s'agit d'une situation créant ou augmentant la charge fiscale¹¹⁴. En pratique toutefois, l'administration et les tribunaux sont difficilement en mesure de prouver cet élément subjectif et il est par conséquent courant que cette condition ne soit pas véritablement examinée lorsque la structure de l'opération ne semble se justifier que par l'expectative d'une économie d'impôt, les autorités recourant dans ce cas à une présomption¹¹⁵. Il ne s'agit toutefois pas là d'une présomption légale, mais d'une simple présomption de fait fondée sur l'expérience¹¹⁶. L'économie d'impôt doit être le seul but de la forme choisie par le contribuable. Ainsi, le Tribunal fédéral, confronté à l'examen d'un état de fait ne retient l'évasion fiscale qu'après avoir écarté les autres motifs allégués par le contribuable, parfois au terme d'une argumentation relativement poussée¹¹⁷.

Enfin, la dernière condition est le critère de l'économie d'impôt. Il s'agit là d'examiner si l'application stricte des règles fiscales aux opérations choisies par le contribuable conduirait à une imposition significativement moindre que celle à laquelle il aurait été exposé en recourant à une forme plus usuelle. A noter qu'en pratique, le caractère notable de l'économie d'impôt est très aisément admis comme réalisé lorsqu'il y a une économie d'impôt clairement quantifiable.

Dans un arrêt isolé, le Tribunal fédéral eut recours à une formulation raccourcie qui laissait penser qu'il allait élargir les conditions d'application de l'évasion fiscale. Le Tribunal fédéral affirma à cette occasion qu'une évasion fiscale consistait en le choix d'un acte qui ne correspondait pas à l'état de fait économique effectué dans le seul but de parvenir à une économie d'impôt et conduisant à une telle économie¹¹⁸. Cette jurisprudence est toutefois restée isolée, le Tribunal fédéral étant

relativement habituelle pourtant qualifiée d'insolite par le Tribunal fédéral.

¹¹⁴ Arrêt 2C_449/2008 du Tribunal fédéral du 16.10.2008 consid. 4.4, publié in RDAF 2009 II 9 ; Vallender, *Steuerumgehung*, p. 437.

¹¹⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 21.06.1985 consid. 2, publié in Archives 55, p. 129 ; arrêt 2A.535/2003 du Tribunal fédéral du 28.01.2005 consid. 5.2, traduit in RDAF 2005 II 220. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral dans un *obiter dictum* parle d'une présomption d'évasion fiscale que le contribuable peut renverser en apportant la preuve du contraire.

¹¹⁶ Vallender, *Steuerumgehung*, p. 438 s.

¹¹⁷ Voir arrêt du Tribunal fédéral du 07.04.2008, publié in Archives 77, p. 354. Cet arrêt rendu en matière de TVA illustre bien la manière dont le Tribunal fédéral analyse les cas. En l'espèce, le Tribunal fédéral a considéré qu'il était constitutif d'évasion fiscale pour un administrateur de sociétés de créer une entité juridique dans le seul but de détenir un avion à usage exclusif alors que les services d'entretien de l'avion étaient fournis par une entreprise tierce. Le Tribunal fédéral, après un examen rigoureux et précis bien que très discutable, a nié les buts non fiscaux invoqués par le contribuable, à savoir celui d'opérer au travers d'une société pour maintenir séparée l'activité administrative liée à la détention de l'avion et celui de limiter les risques en matière de responsabilité civile, au motif que l'activité administrative était de toute manière effectuée par l'entreprise tierce, respectivement que tout détenteur d'avion était tenu de conclure une assurance de responsabilité civile.

¹¹⁸ Arrêt du Tribunal fédéral du 10.01.1994 consid. 3b, publié in Archives 64, p. 680 : « *wenn das gewählte Vorgehen*

revenu à sa jurisprudence traditionnelle qui exige que la forme juridique choisie par le contribuable apparaisse comme insolite, inappropriée ou étrange, montrant ainsi qu'il n'avait pas modifié sa jurisprudence mais uniquement utilisé une formule simplifiée¹¹⁹.

Ainsi que nous l'avons déjà évoqué¹²⁰, la doctrine pratiquement unanime considère que les conditions de l'évasion fiscale selon la jurisprudence ne sont pas suffisamment strictes pour admettre qu'il y a abus de droit en matière fiscale et procéder à une imposition en dehors d'une base légale. L'évasion fiscale telle que définie par le Tribunal fédéral est en effet problématique puisqu'elle laisse à première vue penser qu'elle n'est applicable que sous trois conditions strictes, alors qu'en réalité il n'en est rien. La condition de l'intention d'économiser des impôts est présumée si la construction a un caractère insolite et que ce caractère insolite est examiné en lien direct avec l'économie d'impôt potentielle. Il s'ensuit que l'évasion fiscale est très vite réalisée lorsqu'il y a économie d'impôt. Il est donc douteux que ces conditions soient de nature à délimiter l'évasion fiscale de l'économie d'impôt.

Ce problème s'explique par le fait que la portée de la théorie de l'évasion fiscale a fortement évolué sans toutefois que le Tribunal fédéral n'examine avec précision dans quelle cadre s'inscrivait cette évolution au regard des principes du droit public. Comme nous l'avons déjà relevé¹²¹, le premier arrêt dans lequel le Tribunal Fédéral suivit la doctrine l'évasion fiscale de BLUMENSTEIN est un arrêt du 1^{er} décembre 1933 rendu en matière de double imposition intercantonale, domaine particulier dans lequel le Tribunal fédéral était en droit d'édicter des règles de nature législative¹²². Le Tribunal fédéral a étendu cette jurisprudence aux impôts fédéraux¹²³. La formule actuelle composée des trois conditions remonte à 1967, même si le Tribunal fédéral n'a à cette occasion fait que rappeler sa jurisprudence de manière plus synthétique¹²⁴.

La jurisprudence a par la suite connu une évolution marquante lorsqu'il a été reconnu que lorsque le

dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entspricht, eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde und der ungewöhnliche Weg nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde. »

¹¹⁹ Voir Höhn/Waldburger, p. 172, qui semblaient craindre une évolution de la jurisprudence vers des conditions d'application de l'évasion fiscale moins restrictives.

¹²⁰ Voir ci-avant 2.1.4 et 2.1.5.

¹²¹ Voir ci-avant 1.3.2.

¹²² Arrêt du Tribunal fédéral du 01.12.1933, publié in ATF 59 I 272 consid. 8. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral devait décider si une filiale sise en Valais d'une société sise à Schaffhouse pouvait se voir reconnaître son indépendance où si elle devait être traitée comme un établissement stable de la société mère du fait de sa détention intégrale. Après un examen approfondi de sa jurisprudence antérieure, le Tribunal fédéral, citant BLUMENSTEIN, estima que ce n'était que si le contribuable avait usé d'un procédé insolite afin d'alléger ses charges fiscales qu'il serait possible de faire abstraction de la forme juridique. Considérant qu'il n'était aucunement inhabituel de constituer une filiale pour exploiter une usine, il donna gain de cause à la société recourante.

¹²³ Arrêt du Tribunal fédéral du 28.06.1934 consid. 3a, publié in ATF 60 I 286. Cet arrêt, rendu en matière de droits de timbre fédéraux, constitue le premier arrêt publié dans le recueil officiel à l'occasion duquel le Tribunal fédéral examine l'application de la doctrine de BLUMENSTEIN à des impôts institués par une loi fédérale. Voir aussi arrêt du Tribunal fédéral du 29.01.1954 consid. 3, publié in ATF 80 I 30.

¹²⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 19.12.1967 consid. 1, publié in ATF 93 I 722, traduit in JdT 1968 I 596.

législateur faisait usage d'une notion dans un sens économique, l'interprétation économique pouvait intervenir sans que les conditions de l'évasion fiscale ne soient nécessairement réunies¹²⁵. Ce changement méthodologique aurait dû sonner le glas de l'évasion fiscale telle qu'appliquée jusqu'alors, mais il n'en a rien été puisque le Tribunal fédéral a maintenu cette institution pour les cas dans lesquels l'interprétation économique n'était pas envisageable.

Cette étude sommaire de l'évolution de la jurisprudence du Tribunal fédéral montre que l'évasion fiscale telle qu'entendue aujourd'hui par le Tribunal fédéral est une institution discutable. En effet, les conditions de l'évasion fiscale telles que définies par BLUMENSTEIN servaient à clarifier les cas dans lesquels l'interprétation économique pouvait intervenir en tant que moyen d'interprétation. La règle correctrice de l'évasion fiscale allait toutefois de pair avec la présomption de fait selon laquelle les formes de droit civil choisies étaient déterminantes en matière fiscale¹²⁶. Or, dans la mesure où ce principe n'est plus reconnu lorsque la loi fait appel à des notions civiles à rattachement économique, l'évasion fiscale n'est plus du tout utilisée dans le contexte de l'interprétation *intra legem*, mais uniquement dans celui de la correction du droit *contra legem*. Elle devient ainsi un instrument qui sert à corriger des lacunes improprement dites, ce qui ne correspond aucunement à la conception originelle de BLUMENSTEIN. C'est pour ce motif que l'évasion fiscale repose aujourd'hui sur des conditions qui ne sont plus de nature à justifier sa portée nouvelle et qu'un tel fossé sépare doctrine et jurisprudence.

2.2.2 *Champ d'application*

Dans la pratique du Tribunal fédéral et des autorités fiscales cantonales, l'évasion fiscale est utilisée comme règle générale de lutte contre les abus en matière fiscale. Elle est ainsi utilisée en matière d'impôts directs sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques, d'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales, d'impôt anticipé, de droits de timbre, de taxe sur la valeur ajoutée, d'impôt sur les gains immobiliers et d'impôts sur les donations.

2.2.2.1 Application de l'évasion fiscale en présence de normes à rattachement économique et classification du cas particulier du *Durchgriff*

Selon la doctrine majoritaire, l'évasion fiscale ne s'applique que lorsque l'on est en présence d'une norme à rattachement de droit civil¹²⁷. En effet, lorsque la norme se fonde sur un rattachement de droit civil compris dans son strict sens juridique, le fisc est en principe lié par la forme choisie par

¹²⁵ Arrêt du Tribunal fédéral 19.12.1984 consid. 3, publié in Archives 54, p. 211.

¹²⁶ Voir Blumenstein, Zivilrecht, p. 211a. La jurisprudence a longtemps suivi ce principe et a continué à hésiter même après avoir laissé une plus grande place à l'interprétation économique, voir par exemple arrêt du Tribunal fédéral du 06.06.1983 consid. 3, publié in ATF 109 Ib 113 ; arrêt du Tribunal fédéral du 13.12.1976 consid. 3a, publié in ATF 102 Ib 151.

¹²⁷ Glauser, Evasion, p. 734 s. ; Dubs, p. 576 ; Locher, Rechtsfindung, p. 200 ; Blumenstein/Locher, p. 33 ; Marantelli, p. 117

le contribuable et il se peut donc qu'un état de fait échappe à l'imposition pour des raisons formelles alors qu'il devrait manifestement y être soumis. C'est là que l'évasion fiscale doit intervenir afin d'éviter que ceci se produise.

A l'origine, l'évasion fiscale était utilisée lorsqu'il y avait lieu de procéder à une interprétation économique pour considérer la situation économique sans égard à la construction juridique¹²⁸. La jurisprudence a toutefois évolué en octroyant une place plus large à l'interprétation économique lorsque la norme fiscale se fondait sur un point de rattachement économique. Ainsi, il est aujourd'hui admis que l'évasion fiscale proprement dite n'intervient dans le processus méthodologique qu'après l'interprétation¹²⁹.

Une distinction claire doit donc être faite entre interprétation économique des textes fiscaux et évasion fiscale ainsi que l'écrivit l'ancien juge fédéral HANS DUBS¹³⁰. La jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral lors de la magistrature de DUBS illustre d'ailleurs ce clair tournant en matière de méthodologie du droit fiscal. On lit ainsi dans un arrêt de 1973 déjà cité qu'il est nécessaire d'examiner en premier lieu si la loi s'applique directement, la question de l'évasion fiscale n'étant que subsidiaire¹³¹. Le Tribunal fédéral rendit ensuite un arrêt établissant de manière précise la distinction entre interprétation économique et évasion fiscale en affirmant que l'interprétation économique pouvait intervenir sans que les conditions d'une évasion fiscale soit réalisées lorsque la norme fiscale se rattachait directement à une notion économique et que la question de l'évasion fiscale ne pouvait se poser que lorsqu'il était établi que l'état de fait ne tombait pas sous le coup de la norme¹³². Cette évolution a donc marqué un recul de l'évasion fiscale au profit de l'interprétation téléologique¹³³.

Si l'on suit cette distinction claire, l'évasion fiscale ne devrait pas entrer en ligne de compte pour étirer le champ d'application d'une norme lorsque celle-ci repose sur un point de rattachement économique. Cela devrait d'ailleurs aller de soi puisque en présence d'une norme à rattachement économique, le juge peut prendre en compte la réalité économique sans qu'il ne soit besoin que les conditions de l'évasion fiscale ne soient réunies. Si la situation ne tombe pas sous le coup de la norme comprise dans son sens économique, il y a alors lieu de penser que le législateur n'entendait pas qu'elle soit imposable.

Dans sa jurisprudence la plus récente¹³⁴, le Tribunal fédéral ne suit toutefois pas cette approche et

¹²⁸ Blumenstein, Auslegung, p. 278.

¹²⁹ Höhn, Steuerumgehung, p. 176 ; Yersin, Commentaire, N. 59 ad. RP.

¹³⁰ Dubs, p. 578.

¹³¹ Arrêt du Tribunal fédéral 06.04.1973 consid. 1, publié in Archives 42, p. 393.

¹³² Arrêt du Tribunal fédéral 19.12.1984 consid. 3, publié in Archives 54, p. 211.

¹³³ Höhn, Steuerumgehung, p. 147 ; Reich, N. 1.

¹³⁴ Voir par exemple en matière d'impôts directs, arrêt du Tribunal fédéral du 30.01.2006, publié in RF 2006, p. 523.

semble considérer que l'évasion fiscale est la seule institution permettant de combattre les abus oubliant ainsi que l'interprétation économique permet bien souvent d'arriver au même résultat. Pourtant, aucune voix dans la doctrine soutient cette manière de faire si ce n'est la juge fédérale YERSIN qui a récemment pris position : « *Même en cas d'interprétation économique de la législation fiscale, en particulier de notions relevant du droit privé, l'institution de l'évasion fiscale ne perd pas son sens. [...] Seule l'institution de l'évasion fiscale permet à l'autorité fiscale d'ignorer une construction juridique, de rectifier un état de fait artificiel pour se fonder sur la réalité économique.* »¹³⁵.

La jurisprudence du Tribunal fédéral se distancie donc de la doctrine sur cette question qui demeure controversée.

Afin de mieux analyser cette controverse, il convient de préciser que l'abus de droit et l'évasion fiscale peuvent s'appliquer lorsque il y a un contournement abusif de l'objet de l'impôt, mais aussi lorsqu'il y a contournement du sujet de l'impôt. Si la jurisprudence concerne principalement des cas où les contribuables cherchent à éviter de réaliser un acte objet de l'impôt, de nombreuses situations concernent également des affaires dans lesquelles des structures sont utilisées de manière abusive afin de modifier le sujet de l'impôt.

L'abus lié au sujet de l'impôt concerne en principe la question de la levée du voile corporatif (*Durchgriff*) à laquelle le Tribunal fédéral entend pouvoir recourir même dans les cas où la norme définissant la qualité de contribuable est une norme comprise dans un sens économique ou que la loi dans son ensemble est une loi recourant à des concepts économiques. La plupart des dispositions qui définissent le contribuable se réfèrent à une définition autonome englobant des appréciations de nature économique¹³⁶, mais ne permettent pas nécessairement de pallier toutes les situations d'abus. La jurisprudence utilise donc la notion d'évasion fiscale pour examiner s'il est possible de s'écarter de l'état de fait en procédant à un *Durchgriff* qui permet de rétablir une situation que le fisc considère comme plus conforme à la réalité¹³⁷. Le recours à l'évasion fiscale en matière de transparence fiscale est particulièrement controversé en doctrine et la grande majorité des auteurs le nie, considérant qu'une appréciation en transparence ne devrait être possible que de manière tout à fait subsidiaire dans les cas extrêmes¹³⁸. S'agissant toutefois du champ d'application de l'évasion

Voir en matière de TVA, arrêt du Tribunal fédéral du 07.04.2008, publié in Archives 77, p. 354, cet arrêt constitue un cas de *Durchgriff*, quand bien même le Tribunal fédéral n'évoque pas la notion ; voir aussi arrêt 2C_742/2008 du Tribunal fédéral du 11.02.2009 consid. 5.5 et 5.6, non publié.

¹³⁵ Yersin, Commentaire, N. 54 ad. RP.

¹³⁶ Voir article 50 LIFD ; article 9 al. 1 LIA ; article 21 al. 1 LTVA. Voir *a contrario* article 4 al. 1 LT.

¹³⁷ Arrêt du Tribunal fédéral du 30.01.2006, publié in RF 2006, p. 523. Voir aussi arrêt 2C_742/2008 du Tribunal fédéral du 11.02.2009 consid. 5.5 et 5.6, non publié et arrêt du Tribunal fédéral du 07.04.2008, publié in Archives 77, p. 354, ce dernier arrêt constitue un cas de *Durchgriff*, quand bien même le Tribunal fédéral n'évoque pas la notion.

¹³⁸ Matteotti, *Durchgriff*, p. 221 s. ; Locher, *Rechtsmissbrauch*, p. 693 ; Glauser, *transparence*, p. 496. Voir aussi Dahinden, p. 98. MATTEOTTI admet par exemple qu'il est possible de pratiquer un *Durchgriff* sur la base de l'abus

fiscale ou de l'interdiction de l'abus de droit en matière de transparence fiscale, la doctrine ne conteste pas qu'il soit possible de faire appel à l'abus de droit lorsque les normes existantes ne permettent pas de combattre de manière efficace une situation abusive¹³⁹. Dans ce contexte bien particulier, l'abus de droit a donc un rôle à jouer même si les dispositions concernées intègrent des éléments économiques dans leur interprétation. En revanche, en dehors du cas du *Durchgriff*, l'évasion fiscale n'a pas sa place lorsque la norme repose sur une logique économique.

2.2.2.2 Application de l'évasion fiscale en présence de normes anti-abus

Concernant le champ d'application de l'évasion fiscale, se pose encore la question de savoir si elle a encore sa place lorsque le législateur prévoit une norme anti-abus. Nous entendons par norme anti-abus une disposition légale réglant expressément un cas d'évasion fiscale ou d'interprétation économique à l'aide d'éléments constitutifs objectifs¹⁴⁰. Il s'agit là d'un processus législatif fréquent et indiqué pour garantir au mieux la sécurité du droit¹⁴¹. Les exemples sont légion et ils interviennent la plupart du temps après que la problématique ait été appréciée à l'aide du principe général de l'évasion fiscale. On peut citer en exemple le manteau d'actions¹⁴², la sous-capitalisation¹⁴³, la vente des actions d'une société à actionnaire unique intervenant moins de cinq ans après la transformation d'une raison individuelle¹⁴⁴, la liquidation partielle indirecte¹⁴⁵ ou encore le rachat d'années de prévoyance suivi d'un retrait en capital intervenant peu de temps après¹⁴⁶.

En toute logique, lorsque le législateur règle une situation auparavant traitée sous l'angle de l'abus

de droit et l'interdiction de l'arbitraire lorsque la reconnaissance de la société étrangère contreviendrait gravement à la justice fiscale au point d'affaiblir la confiance dans l'ordre juridique fiscal (Matteotti, *Durchgriff*, p. 192). Il envisage trois situations de *Durchgriff*: l'irrespect systématique des règles d'organisation, le mélange des patrimoines et le fait qu'une société ne soit pas dotée de ressources lui permettant de réaliser ses activités (Matteotti, *Durchgriff*, p. 221).

¹³⁹ Mateotti, p. 222. Voir aussi en matière de TVA, Glauser, *Evasion*, p. 762.

¹⁴⁰ La doctrine germanophone parle d'*Ersatztatbestand*. Voir Blumenstein/Locher, p. 34 ; Höhn, *Betrachtungsweise*, p. 403 ; Cagianut, p. 254 ; Bauer-Balmelli, p. 165.

¹⁴¹ Blumenstein/Locher, p. 34. Ces auteurs parlent de « *Durchgangsfunktion des Rechtsmissbrauchsverbotes* » laissant entendre qu'il s'agirait presque d'un processus naturel.

¹⁴² Cas typique d'abus réglé par l'article 5 al. 2 lit. b LT.

¹⁴³ Cette problématique aujourd'hui traitée aux articles 65 LIFD, 24 al. 1 lit. c et 29a LHID était à l'origine abordée sur la base de l'évasion fiscale objectivée à l'aide de conditions de nature quasi législative. Voir arrêt du Tribunal fédéral du 13.02.1976 consid. 4, publié in ATF 102 Ib 151 ; voir aussi Vallender, p. 433 ss.

¹⁴⁴ Ce cas est réglé aux articles 19 al. 2 LIFD et 8 al. 3bis LHID, alors qu'il était avant l'entrée en vigueur de ces règles appréhendé à l'aide d'une évasion fiscale objectivée. Voir arrêt du Tribunal fédéral du 20.06.1969 consid. 6, publié in Archives 38, p. 499.

¹⁴⁵ Article 20a al. 1 lit. a LIFD.

¹⁴⁶ Ce cas de figure est désormais directement prohibé par l'article 79b al. 3 LPP qui a été intégré à une révision de la LPP visant principalement à combattre l'utilisation abusive de la prévoyance à des fins fiscales. Avant l'entrée en vigueur de cette disposition, un tel procédé était possible du point de vue du droit de la prévoyance, mais requalifié sur le plan fiscal en application de l'évasion fiscale. Voir par exemple, arrêt du Tribunal fédéral du 09.08.2005 consid. 5.2, publié in ATF 131 II 627.

de droit de manière objective, il ne devrait plus y avoir de place pour apprécier le cas sous l'angle de l'évasion fiscale sauf à aller à l'encontre de sa volonté. Les règles devraient alors être comprises comme des *safe harbour rules* dont le respect garanti l'absence d'imposition même si leurs limites sont sciemment utilisées pour obtenir une économie d'impôt¹⁴⁷. A notre avis, ce n'est que si une interprétation historique de la nouvelle réglementation permet d'établir que le législateur n'a aucunement légiféré en ayant conscience du risque d'abus précis qui se présente dans le cas d'espèce que l'évasion fiscale pourrait demeurer applicable. Le Tribunal fédéral suit toutefois une approche différente et ne semble pas considérer que l'établissement de dispositions anti-abus par le législateur permette de considérer que l'évasion fiscale n'est plus déterminante si les conditions de son application sont réalisées¹⁴⁸.

2.2.2.3 Distinction de l'évasion fiscale et de la simulation

Dans l'examen de son champ d'application, l'évasion fiscale doit également être distinguée de la simulation. En droit privé, un acte juridique est simulé lorsque les déclarations de volonté ne coïncident pas avec la réelle et commune intention des parties (article 18 du Code des obligations, « CO » RS 220). Un tel acte est nul faute de volonté et l'acte réellement voulu par les parties, l'acte dissimulé, est pleinement valable pour autant qu'il ne contrevienne pas à d'autres dispositions. Du point de vue fiscal, un acte simulé ne lie pas l'autorité fiscale qui doit apprécier les faits sans égard à la simulation en vue de l'imposition¹⁴⁹. L'évasion fiscale se distingue de la simulation car elle repose sur des actes réellement voulus par les contribuables qui n'ont aucune intention de les dissimuler¹⁵⁰.

De notre point de vue, l'examen d'un cas de simulation intervient au niveau de l'état de fait, c'est-à-dire en amont de toute considération relative à l'évasion fiscale et même à l'interprétation économique. Ceci découle par exemple des jurisprudences concernant les prêts simulés à l'actionnaire fiscalement traités comme des dividendes avant même qu'il ne soit rappelé que l'article 20 al. 1 lit. c LIFD constitue une norme à rattachement économique qui pourrait englober de tels prêts¹⁵¹. Par conséquent, en présence d'un acte simulé, l'autorité fiscale peut s'en écarter sans que ne soient examinées les conditions de l'évasion fiscale puisque l'acte dissimulé peut directement tomber sous le coup de l'imposition s'il en contient les éléments constitutifs. Par

¹⁴⁷ Il est par exemple possible de conseiller à un entrepreneur de transformer sa raison individuelle en société de capitaux lorsqu'il pense se retirer dans un peu plus de cinq ans, de même qu'il est possible pour une société de maintenir un niveau de fonds propres correspondant de justesse au minimum requis.

¹⁴⁸ Arrêt du Tribunal fédéral du 22.10.2003 consid. 3.2, traduit in RDAF 2004 II 65. Du même avis concernant le droit fiscal de la prévoyance, Züger, p. 542.

¹⁴⁹ Arrêt du Tribunal fédéral du 27.01.2003 consid. 4.3, publié in Archives 72, p. 736, traduit in RDAF 2003 II 382.

¹⁵⁰ Böckli, *Steuerungumgehung*, p. 301 ; Locher, *Rechtsfindung*, p. 196 ; Blumenstein/Locher, p. 33.

¹⁵¹ Voir par exemple arrêt du Tribunal fédéral du 23.12.2008 consid. 2.2, publié in RF 2009, p. 308 ; arrêt du Tribunal fédéral du 27.01.2003 consid. 4.3, publié in Archives 72, p. 736, traduit in RDAF 2003 II 382. Voir toutefois, Marantelli, p. 130, cet auteur semble nier l'utilité de l'institution de la simulation dans le cas de normes à rattachement économique.

exemple, en présence de donations en chaîne faites en suivant un chemin précis qui permet d'éviter ou de limiter l'imposition, le fisc est en mesure de rechercher l'acte voulu par les parties afin de le confronter à la disposition fiscale déterminante¹⁵².

La question de savoir si les auteurs d'un acte juridique simulé peuvent se prévaloir de l'acte juridique dissimulé n'est pas résolue par la jurisprudence. Le Tribunal fédéral a toutefois à plusieurs reprises jugé qu'il n'était pas possible dans une situation internationale de se prévaloir en Suisse de l'acte dissimulé et de se prévaloir à l'étranger de l'acte simulé au motif qu'admettre ceci d'un point de vue suisse reviendrait à encourager la soustraction fiscale à l'étranger¹⁵³. Sous réserve de ce cas, nous ne voyons en revanche pas de raison de considérer qu'il n'est pas possible de se prévaloir de l'acte dissimulé¹⁵⁴.

2.2.3 La portée de l'évasion fiscale

Selon la jurisprudence, lorsque les conditions d'application de l'évasion fiscale sont réunies, les autorités de taxation sont en droit de s'écarter de la construction choisie par le contribuable, alors même qu'elle serait valable sur le plan du droit privé, pour retenir celle qui aurait été la plus appropriée pour atteindre le but économique recherché¹⁵⁵. La pratique admet ainsi que les autorités fiscales se fondent, pour apprécier l'applicabilité de la norme fiscale, sur une fiction de l'état de fait (*Sachverhaltsfiktion*)¹⁵⁶. En d'autres termes, l'évasion fiscale consiste en une adaptation de l'état de fait permettant de le faire entrer dans le champ d'application d'une norme fiscale¹⁵⁷. En principe, est déterminant l'état de fait réellement voulu par le contribuable, mais la jurisprudence considère également qu'il s'agit de prendre en considération les conséquences fiscales voulues par le législateur et que le contribuable entendait éviter par son évasion fiscale¹⁵⁸. En pratique, l'effet est soit qu'une norme favorable au contribuable n'est pas appliquée au contribuable, soit qu'une norme qui lui est défavorable lui est appliquée. De manière discutable, la jurisprudence est en revanche réticente à accorder un avantage fiscal qui aurait été la contrepartie du désavantage fiscal¹⁵⁹.

¹⁵² Voir par exemple arrêt de la Cour fiscale du Tribunal administratif de Fribourg du 23.11.2006 consid. 4b, publié in RFJ 2007, p. 109. Dans cet arrêt, un homme donna une part de copropriété sur un immeuble à la fille de son épouse via son épouse et les trois autres parts de copropriété directement aux enfants communs dans un seul et même acte notarié. A la suite d'une argumentation méthodologiquement convaincante, la Cour fiscale considéra que la double donation en faveur de la fille de l'épouse était un acte simulé et que la réelle volonté de l'homme était de donner des parts égales à chacun des quatre enfants. La donation tombait ainsi directement sous le coup de l'impôt sans même que l'évasion fiscale ne doive être examinée.

¹⁵³ Arrêt du Tribunal fédéral du 18.04.1986 consid. 2c, publié in Archives 58, p. 516, traduit in RDAF 1991, p. 126.

¹⁵⁴ D'un avis contraire, Yersin, Commentaire, N. 48 ad. RP.

¹⁵⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 09.08.2005 consid. 5.2, publié in ATF 131 II 627 ; arrêt du Tribunal fédéral du 10.01.1994 consid. 3b, publié in Archives 64, p. 80

¹⁵⁶ Blumenstein/Locher, p. 32 ; Locher, Kommentar, N. 140 ad. Vorbe. ; Höhn/Waldburger, p. 175 ; Dubs, p. 573 ; Locher, Rechtsfindung, p. 197 ss ; Glauser, Evasion, p. 740 ; Reich, N. 1.

¹⁵⁷ Glauser, Evasion, p. 740.

¹⁵⁸ Arrêt 2A.473/2002 du Tribunal fédéral du 22.10.2003 consid. 5.1, traduit in RDAF 2004 II 65.

¹⁵⁹ Voir par exemple arrêt 2A.473/2002 du Tribunal fédéral du 22.10.2003 consid. 5.1, traduit in RDAF 2004 II 65.

La portée de l'évasion fiscale diffère ainsi de celle de l'interprétation économique en tant qu'elle permet de procéder à une modification de l'état de fait qui permet de la faire entrer dans le champ d'application d'une norme alors que l'interprétation économique permet seulement de délimiter les contours d'une disposition légale selon des critères de nature économique afin d'examiner si l'état de fait tombe sous le coup de cette norme. Bien que la portée des deux institutions permette d'arriver à un résultat identique dans bien des cas, l'évasion fiscale permet dans certaines situations d'aller plus loin que l'interprétation économique puisqu'elle permet aux autorités fiscales de s'écarter de l'état de fait¹⁶⁰. Ceci est en particulier vrai lorsque les autorités fiscales pratiquent un *Durchgriff* pour attribuer le résultat d'une personne morale à l'actionnaire ou à une autre société proche¹⁶¹.

Sur le plan méthodologique, l'évasion fiscale, en tant qu'émanation du principe de l'abus de droit, devrait certainement se concevoir comme une adaptation de la norme. En effet, dans la mesure où elle trouve son fondement dans l'article 2 al. 2 CC, l'évasion fiscale devrait consister en une intervention au niveau de la norme, telle qu'elle est pratiquée dans le cadre de l'article 2 al. 2 CC. Comme le relève LOCHER et plusieurs auteurs après lui, il apparaît clairement que la méthode de l'adaptation de l'état de fait visant à le faire entrer dans le champ d'application d'une norme permet d'atteindre un résultat en tous points identiques à celui auquel on parvient en modifiant la norme directement afin qu'elle recouvre l'état de fait¹⁶². La théorie de l'évasion fiscale devrait ainsi être ouvertement décrite et comprise comme une institution permettant la correction de lacunes au risque d'ouvrir la porte à une correction des normes dissimulée¹⁶³. De plus, le comblement de lacunes improprement dites ne devrait être possible que sur la base de l'abus de droit¹⁶⁴, raison pour laquelle LOCHER considère que l'évasion fiscale ne devrait être possible qu'en dernier recours et uniquement lorsque les conditions d'un abus de droit sont réalisées¹⁶⁵.

La jurisprudence recourt à l'évasion fiscale comme une notion autonome développée dans le seul contexte du droit fiscal en s'affranchissant de l'abus de droit. En tant que notion autonome, l'évasion fiscale ne respecte donc pas nécessairement les règles applicables à l'abus de droit. Elle s'en

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a renoncé à rechercher quelle était la volonté hypothétique des contribuables et à leur accorder un avantage fiscal hypothétique qui aurait présenté une systématique logique avec le désavantage fiscal auquel il convenait de les condamner en raison de l'évasion fiscale. Ainsi, le Tribunal fédéral s'est contenté de supprimer la déduction que les contribuables cherchaient à obtenir avec l'évasion fiscale.

¹⁶⁰ Glauser, *Evasion*, p. 760.

¹⁶¹ Voir ci-après 3.3.

¹⁶² Locher, *Rechtsmissbrauch*, p. 681 ; Locher, *Kommentar*, N. 142 ad. Vorbe. ; Blumenstein/Locher, p. 33 ; Matteotti, *Durchgriff*, p. 190.

¹⁶³ Locher, *Rechtsmissbrauch*, p. 682. Cette affirmation nous semble toutefois valable que sous réserve du cas de la transparence fiscale.

¹⁶⁴ Voir ci-avant 2.1.4.

¹⁶⁵ Blumenstein/Locher, p. 33 ; Locher, *Rechtsmissbrauch*, p. 686 ; Locher, *Rechtsfindung*, p. 196 ss. Cette opinion est également reprise par Matteotti, voir Matteotti, *Durchgriff*, p. 190 s.

distingue notamment par ses conditions d'application moins restrictives et c'est ainsi que, selon un processus méthodologique différent de celui qui a cours en matière d'abus de droit, la jurisprudence considère que l'évasion fiscale entraîne une intervention au niveau de l'état de fait uniquement et non au niveau de la norme. La légitimité de l'évasion fiscale apparaît donc comme douteuse du point de vue de sa portée et non seulement du point de vue de ses conditions.

3. Etude de décisions récentes rendues en matière d'impôts directs sur la base de l'évasion fiscale

Les analyses de jurisprudence qui suivent ont principalement pour but d'étayer les considérations que nous avons formulées au sujet de l'interprétation économique et de l'évasion fiscale afin d'illustrer le point de vue défendu dans le présent travail. Elles n'ont ni l'ambition ni la prétention d'être exhaustives, raison pour laquelle elles ne s'appuient que très partiellement sur les opinions de la doctrine.

3.1 Déductibilité des intérêts passifs

Conformément aux articles 33 lit. a LIFD et 9 al. 2 lit. a LHID, les intérêts passifs payés sur des dettes privées sont déductibles du revenu imposable à concurrence du rendement imposable de la fortune augmenté d'un montant de Fr. 50'000. Cette disposition offre d'intéressantes possibilités de planification fiscale, tel que par exemple, sous réserve du risque d'une requalification de commerçant professionnel et dans la limite du rendement de fortune augmenté de Frs. 50'000, le recours à l'emprunt dont les intérêts seront déductibles pour effectuer des investissements générateurs de gains en capital mobiliers exonérés.

Cette norme se fonde sur une notion tirée du droit civil, la notion d'intérêts, liée à la notion de contrat de prêt et réglée aux articles 313 et 314 CO. Se pose donc la question de savoir si la norme repose sur une logique économique ou une logique de droit civil.

Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a jugé que le terme intérêts passifs devait être compris dans un sens économique¹⁶⁶. Bien que l'arrêt soit satisfaisant aussi bien dans son résultat que dans son fondement dogmatique, il est regrettable que le Tribunal fédéral n'ait procédé à aucune interprétation de la disposition en question et se soit contenté de prendre appui sur la doctrine et sur les précédentes décisions qu'il avait rendues en matière de rendements de participation, ainsi qu'il y a plusieurs années sous l'empire de l'AIFD en lien avec les intérêts liés au crédit de construction¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Arrêt du Tribunal fédéral du 19.11.2008 consid. 2.3, publié in RF 2009, p. 110.

¹⁶⁷ Arrêt du Tribunal fédéral du 20.11.1995 consid. 2b, publié in Archives 65, p. 751, traduit in RDAF 1997 II 607.

L'absence de motivation dogmatique de l'arrêt est d'autant plus critiquable que le Tribunal fédéral avait résolu les cas similaires à l'aide d'une argumentation différente par le passé. L'arrêt du 19 novembre 2008 concerne le cas d'un parent qui fait une donation à son enfant lequel lui restitue les fonds sous forme d'un prêt générateur d'intérêts. Si le père est imposé à un taux plus élevé sur son revenu et sur sa fortune que l'enfant ou si l'enfant est domicilié à l'étranger dans un Etat qui impose par exemple les rendements de fortune à un taux privilégié, l'économie fiscale est évidente et bien entendu contestable. Un état de fait similaire fût par le passé résolu par le Tribunal fédéral à l'aide de l'évasion fiscale dans un cas de 2001 où l'intérêt versé s'élevait à 15%¹⁶⁸. L'évasion fiscale permettait en effet selon le Tribunal fédéral de modifier l'état de fait et de considérer que le parent ne s'était pas acquitté d'intérêts, mais de dépenses d'entretien de la famille ou de des donations. Dans l'arrêt de 2008, le Tribunal fédéral constate qu'une interprétation économique de la notion d'intérêts mène à un résultat identique puisqu'elle permet de considérer que les versements effectués en faveur de la fille ne correspondent pas du point de vue économique à des intérêts et n'entrent de ce fait pas dans le cadre de l'article 33 lit. a LIFD.

La comparaison de ces arrêts permet de constater que l'évasion fiscale et l'interprétation économique mènent à une solution identique en dépit de leur portée théoriquement différente. Elle montre également que la question de l'évasion fiscale ne se pose pas lorsque la norme interprétée avec rigueur laisse place à une interprétation selon la réalité économique.

Cet arrêt du 19 novembre 2008 devrait avoir un effet important sur la jurisprudence puisqu'il pose le principe selon lequel la notion d'intérêts passifs doit être interprétée selon un sens économique, alors que les situations comprenant l'utilisation abusive de la déduction des intérêts passifs étaient précédemment traitées sous l'angle de l'évasion fiscale.

Le Tribunal fédéral a par exemple jugé en 2006 le cas d'un couple dont l'époux avait emprunté des fonds à des tiers en vue de l'achat d'un bien immobilier. Au lieu d'utiliser directement les fonds pour son achat, il fonda une société au Liechtenstein qui lui restitua l'essentiel des fonds sous forme de prêt. Le couple demanda la déduction des intérêts payés aux tiers et celle des intérêts payés à la société du Liechtenstein. L'autorité fiscale cantonale refusa la déduction des intérêts passifs payés à la société sise au Liechtenstein. Sur recours, le Tribunal fédéral confirma cette décision au motif que la structure était constitutive d'évasion fiscale, principalement parce que les fonds propres de la société provenaient principalement de prêts faits à l'actionnaire¹⁶⁹. Cette affirmation est discutable car la structure aurait été tout aussi abusive si la société avait été constituée au moyen de la fortune du contribuable. En revanche, il n'est pas contesté que l'arrêt est juste dans son résultat.

¹⁶⁸ Voir arrêt du Tribunal fédéral du 12.07.2001 consid. 2c, publié in StE 2001 A 12 N. 10. Pour une critique de cet arrêt, voir Locher, Schuldzinsen, p. 118 ss.

¹⁶⁹ Arrêt du Tribunal fédéral du 10.07.2006 consid. 3.2.1, publié in StE 2006 A 12 N. 15, traduit in RDAF 2007 II 127.

Reste à examiner si, sur le plan méthodologique, une interprétation économique aurait permis de parvenir à un résultat identique. A notre avis, la réponse est négative. En effet, lorsque la société est créée, la personnalité juridique lui est reconnue et les contrats passés entre elle et son actionnaire sont en principe valables. Dans le cas d'espèce, la société met des fonds à disposition de son actionnaire contre rémunération et il est impossible d'affirmer que le paiement des intérêts ne correspond par du point de vue économique à des intérêts passifs. La question de l'évasion fiscale ne se pose pas comme la disposition litigieuse est une norme à point de rattachement économique. En revanche, subsiste la question du *Durchgriff* puisque cette réserve s'applique sans égard à la norme qui définit l'objet de l'impôt. Dans un cas tel que celui jugé par le Tribunal fédéral, le *Durchgriff* doit être admis puisque la société ne vise qu'à mettre en place des relations de prêt fiscalement avantageuses et que sa reconnaissance heurterait de manière choquante le sentiment d'équité¹⁷⁰. La conséquence d'un tel raisonnement est que les intérêts passifs déductibles sont compensés avec les intérêts actifs comptabilisés par la société, mais attribués à l'actionnaire.

L'analyse de ce cas illustre que dans les cas où la norme dont on veut éviter l'application est une norme qui repose sur une conception économique, la transparence fiscale aux conditions de l'abus de droit ou de l'interdiction de l'arbitraire permet d'appréhender des situations d'abus et rend superflu le recours à l'évasion fiscale lorsque la problématique est identifiée de manière correcte.

Enfin, la compréhension du terme intérêts passifs dans un sens économique pourrait et devrait à notre avis avoir des effets sur la problématique des assurances-vie à prime unique financées au moyen de fonds étrangers.

Le Tribunal fédéral traite actuellement cette question sous l'angle de l'évasion fiscale et considère que les intérêts ne sont pas déductibles à moins que l'emprunt réponde à des motifs objectifs et clairs, les critères déterminants à cet égard étant le rapport entre la fortune nette du preneur d'assurance et le montant de la prime unique, ainsi que le degré d'immobilisation de cette fortune. Ainsi, selon la jurisprudence fédérale, l'évasion fiscale n'est pas retenue lorsque le montant de la prime unique est inférieur à la fortune nette du contribuable et que la fortune ne peut pas être aisément réalisée dans un délai raisonnable¹⁷¹. Cet exemple illustre à quel point le Tribunal fédéral peut objectiver les conditions de l'évasion fiscale, et éloigner son application d'une analyse au cas par cas, pour la transformer *de facto* en état de fait de substitution objectif de nature presque législative sur le plan matériel. Cela montre également que l'évasion fiscale permet d'aboutir à des situations discutables sur le plan de la politique fiscale et de l'équité puisqu'en l'espèce l'avantage fiscal est admis en faveur des contribuables nantis et refusé aux personnes ne disposant pas d'une

¹⁷⁰ Concernant les conditions auxquelles un *Durchgriff* est possible, voir Matteotti, *Durchgriff*, p. 192,

¹⁷¹ Arrêt du Tribunal fédéral du 16.10.2008 consid. 4.2 et 4.3, publié in RDAF 2009 II 9 ; arrêt du Tribunal fédéral du 22.10.2003 consid. 4.2, traduit in RDAF 2004 II 65. Voir Laffely Maillard, p. 628 s.

fortune suffisante¹⁷².

Au vu de la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral le 19 novembre 2008, la question de la déductibilité des intérêts passifs devrait être en premier lieu appréciée selon un point de vue économique.

Selon MATTEOTTI, le prêt de l'assureur et la prime unique s'annulent réciproquement et le premier mouvement de fortune déterminant serait le paiement des intérêts par le preneur d'assurance. Du point de vue du preneur d'assurance, la situation serait donc économiquement comparable à une assurance payée au moyen de primes périodiques. En cas de réalisation de l'événement assuré ou au terme du contrat, l'assureur verse au preneur d'assurance un capital après déduction du montant de l'emprunt, ce qui à nouveau montrerait qu'aucun flux économique ne se réalise concernant le montant de l'emprunt. Ainsi, une interprétation téléologique des articles 33 al. 1 lit. a LIFD et 33 al. 1 lit. g LIFD permettrait de considérer que les intérêts correspondent en réalité à des primes périodiques déductibles que de manière plafonnée¹⁷³.

A notre avis, cette approche ne peut être suivie. D'abord, les assurances à primes périodiques et les assurances à primes uniques sont organisées de manière tout à fait différente en ce qui concerne la couverture d'assurance, le capital, le calcul des primes et le calcul des rendements. Il est donc inadmissible d'assimiler le paiement d'intérêts au paiement de primes périodiques. De plus, lorsqu'un preneur d'assurance dispose d'une fortune suffisante pour financer la prime, il pourrait tout aussi bien décider de mettre en gage des titres ou un bien immobilier en lieu et place de la police sans que sa situation économique ne soit modifiée. S'il paie la prime unique au moyen de sa fortune, alors il renoncera au rendement éventuel qu'aurait pu lui apporter cette fortune. A notre avis, le contribuable doit être en droit d'exercer ses choix économiques librement et l'interprétation économique ne permet pas de l'en empêcher. Ainsi, si l'on suit une approche économique, on devrait bien plutôt constater que le prêt constitue une réelle mise à disposition de capital dont les intérêts constituent la rémunération. Ces derniers seraient ainsi déductibles sans égard aux circonstances individuelles du preneur d'assurance et ce que le prêt provienne de l'assurance ou d'une banque moyennant nantissement de la police. Il est vrai que l'exonération des intérêts du capital versé, laquelle découle directement de l'article 20 lit. b LIFD, mise en relation avec la déductibilité des intérêts passifs conduit à une situation discutable sur le plan de la systématique fiscale. Toutefois, l'interprétation économique ne doit pas permettre de faire intervenir des considérations de systématique fiscale et il ne nous semble dès lors pas légitime de refuser la déduction des intérêts passifs sur la base d'une interprétation économique de la notion d'intérêts. Dans un tel cas, seul le législateur peut intervenir afin de rétablir une situation conforme à l'équité fiscale.

¹⁷² Matteotti, *Steuergerechtigkeit*, p. 136.

¹⁷³ Matteotti, *Steuergerechtigkeit*, p. 136 s.

Les réflexions qui précèdent nous mènent à la conclusion que l'analyse fiscale du financement d'une assurance à prime unique par l'emprunt à travers le prisme de l'évasion fiscale tel que le pratique le Tribunal fédéral est inapproprié puisque l'article 33 al. 1 lit. a LIFD est une norme qui repose sur une logique économique. La jurisprudence du Tribunal fédéral tendant à refuser la déduction des intérêts passifs dans une telle situation devrait ainsi être abandonnée. Même interprétée économiquement, la notion d'intérêts ne permet pas de considérer que les intérêts versés par le preneur d'assurance correspondent économiquement à des primes périodiques si bien que la déductibilité doit être accordée tant que le problème n'est pas appréhendé par le législateur.

3.2 Restructurations

Le droit fiscal prévoit bon nombre de règles particulières concernant les restructurations d'entreprises, telle que celle concernant la neutralité fiscale des fusions en cas de reprise des actifs et passifs à leur valeur comptable. Les opérations de restructuration s'inscrivent en principe dans un contexte régi par des normes de droit privé, contenues dans la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (RS 221.301). Du point de vue fiscal toutefois, les restructurations d'entreprises sont appréciées essentiellement selon des aspects économiques¹⁷⁴.

En cas de fusion de deux sociétés, la société reprenante est le seul contribuable qui subsiste et elle reprend les droits et obligations fiscales du ou des sujets transférants selon le principe de la succession universelle. Elle peut ainsi notamment reprendre les pertes reportées de la société transférante afin de les faire valoir comme déduction en application de l'article 67 al. 1 LIFD¹⁷⁵. Il peut ainsi être intéressant de fusionner deux entités lorsque l'une réalise des pertes afin que le bénéficiaire imposable tiré des activités de l'autre entité soit réduit. Ceci n'est toutefois possible que pour autant que la société transférante ne soit pas économiquement liquidée, la circulaire n° 5/2004 sur les restructurations considérant qu'une telle fusion constituerait une évasion fiscale¹⁷⁶.

L'appréhension d'une telle opération au moyen de l'évasion fiscale correspond également à la jurisprudence ancienne¹⁷⁷. La jurisprudence récente du Tribunal fédéral considère en revanche que dans une telle situation, la déductibilité des pertes reportées doit être refusée lorsque la société transférante est économiquement liquidée en application d'une interprétation téléologique des

¹⁷⁴ Circulaire de l'Administration fédérale des contributions 5/2004 sur les restructurations, ch. 2.2.1.

¹⁷⁵ Circulaire de l'Administration fédérale des contributions 5/2004 sur les restructurations, ch. 4.1.2.2.4.

¹⁷⁶ Circulaire de l'Administration fédérale des contributions 5/2004 sur les restructurations, ch. 4.1.2.2.4. Voir aussi ch. 4.3.2.14 (scission), ch. 4.4.1.2.10 (démembrement), ch. 4.5.2.12 (transfert intra-groupe). Voir aussi Circulaire 24 de la Conférence suisse des impôts du 17 décembre 2003, ch. 4.

¹⁷⁷ Arrêt du Tribunal fédéral du 30.11.1992 consid. 4, publié in Archives 63, p. 219, traduit in RDAF 1995, p. 211; voir aussi arrêt du Tribunal fédéral du 29.09.2000 consid. 2e, publié in StE 2001 A 12 N. 11.

articles 54 al. 3 et 67 al. 1 LIFD qui suppose une continuité de l'entreprise¹⁷⁸. La question de l'évasion fiscale n'a ainsi pas à être examinée. Cette modification de la jurisprudence nous paraît parfaitement logique dans le contexte des restructurations réglé en droit fiscal par des notions comprises dans un sens économique¹⁷⁹. La jurisprudence pourrait d'ailleurs entièrement s'affranchir de l'évasion fiscale en matière de restructurations dans la mesure où les notions utilisées par les lois fiscales en la matière repose sur une logique économique qui ne laisse aucune place aux considérations subjectives propres à l'évasion fiscale et permettent d'éviter les abus.

Un autre exemple illustre à notre avis bien la relation entre interprétation économique, évasion fiscale et intervention du législateur. Il s'agit du cas de la scission verticale d'une société de capitaux suivie de la vente des actions d'une des sociétés reprenantes. La notion de scission suppose sur le plan économique l'idée de la continuité de l'exploitation et l'interprétation économique devrait permettre de considérer qu'il ne peut y avoir de neutralité fiscale s'il existe l'intention de vendre lors la scission. Conscient du problème, le Conseil fédéral avait proposé d'introduire une disposition dans son projet de loi sur la fusion qui visait à refuser la neutralité fiscale dans un tel cas et de ce fait la qualification de gain en capital pour l'actionnaire¹⁸⁰. Cette règle a toutefois été abandonnée par le parlement. Ainsi, comme l'indique la circulaire n°5/2004, la volonté du législateur était d'éviter que le comportement des titulaires de part ne déploie d'effets sur l'impôt sur le bénéfice¹⁸¹.

La pratique de certains cantons tend à limiter cette règle à l'impôt sur le bénéfice de la société et à examiner la situation en matière d'impôt sur le revenu de l'actionnaire vendeur à l'aide de l'évasion fiscale¹⁸². L'actionnaire est alors imposé sur la différence entre la valeur comptable et le prix de vente lorsqu'il vend dans un délai de cinq ans après la scission. A notre avis, cette approche est problématique déjà pour le motif que l'interprétation économique ne devrait pas permettre de fixer un délai qui ne ressort pas de la loi, mais seulement d'apprécier s'il y avait intention de vendre lors de la scission. De plus, elle nous paraît contraire à la loi dans la mesure où le législateur a sciemment renoncé à codifier l'interprétation économique dans une norme anti-abus alors qu'il avait conscience du problème. Dans un tel cas, il ne peut être recouru ni à l'évasion fiscale ni à l'interprétation économique sauf à violer le principe de la légalité en allant à l'encontre de la volonté du législateur.

¹⁷⁸ Arrêt du Tribunal fédéral du 31.01.2005 consid. 2.2, publié in StE 2005 B 72.15.2 N. 7 ; voir aussi arrêt de la Commission de recours du canton de Zurich du 06.01.2003 consid. 2a, publié in StE 2004 B 72.15.2 N. 2.

¹⁷⁹ D'un avis contraire, Danon, Commentaire, N. 14 ad. art. 67.

¹⁸⁰ Message du Conseil fédéral concernant la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 13 juin 2000, FF 2000 3995, p. 4029.

¹⁸¹ Circulaire de l'Administration fédérale des contributions 5/2004 sur les restructurations, ch. 4.3.2.3.

¹⁸² A notre connaissance, le canton de Vaud préconise une telle pratique.

3.3 Durchgriff et correction du résultat commercial

Dans un arrêt de 2006, le Tribunal fédéral a considéré qu'il était constitutif d'évasion fiscale de créer une société au Panama pour l'administrer depuis la Suisse et qu'il convenait dès lors d'attribuer les profits qu'elle réalisait à une société suisse détenue par le même actionnaire¹⁸³.

Cet arrêt a fait l'objet d'une critique détaillée par GLAUSER¹⁸⁴. Selon cet auteur, l'arrêt est d'abord critiquable dans sa motivation car les conditions de l'évasion fiscale ne sont pas vraiment examinées et le Tribunal fédéral se contente d'énumérer plusieurs faits qui semblent laisser penser qu'il y aurait une interdépendance forte entre la société offshore et la société suisse. L'arrêt serait également en contradiction claire avec la doctrine unanime puisqu'il admet la transparence de la société panaméenne en se fondant sur l'évasion fiscale, alors que la doctrine limite son application aux cas d'abus de droit ou d'arbitraire¹⁸⁵. Il ne tiendrait pas non plus compte du fait que le *Durchgriff* devrait intervenir de manière subsidiaire et que d'autres règles auraient permis d'éviter la délocalisation du bénéfice, en particulier celle de l'administration effective¹⁸⁶. Enfin, le problème principal de la décision est qu'elle attribue le bénéfice de la société étrangère à la société sœur en Suisse corrigeant ainsi son résultat commercial et violant le *Massgeblichkeitsprinzip* ou *principe de détermination*¹⁸⁷, alors qu'en principe le *Durchgriff* a pour effet d'attribuer le résultat à l'actionnaire¹⁸⁸. L'évasion fiscale serait ainsi utilisée pour créer un résultat supérieur à celui qui apparaît dans les comptes commerciaux, ce qui ne devrait pas être possible faute de règle correctrice prévue dans la loi¹⁸⁹.

A notre avis, il est vrai que le *Durchgriff* ne devrait pouvoir intervenir que sur la base de l'abus de droit, c'est-à-dire lorsqu'il paraît choquant qu'un contribuable se prévale de l'indépendance d'une filiale ou d'une société sœur. Cela peut notamment être le cas lorsque le patrimoine de la société étrangère est mélangé avec celui d'une société suisse ou d'un actionnaire résident en Suisse. Si le mélange intervient avec une société sœur, alors il serait absurde d'attribuer le résultat de la société étrangère à l'actionnaire. Ainsi, rien ne s'oppose à ce que le résultat soit attribué à une société sœur si en réalité la société étrangère présentait une interdépendance telle qu'il n'est plus possible de distinguer son patrimoine de celui de la société sœur¹⁹⁰. Par ailleurs, dans le cas particulier du *Durchgriff*, l'abus de droit doit permettre de modifier l'état de fait puisque la correction de la norme ne permet pas d'appréhender la situation de manière conforme à l'équité fiscale. Il est donc faux

¹⁸³ Arrêt du Tribunal fédéral du 30 janvier 2006, publié in RF 2006, p. 523.

¹⁸⁴ Glauser, *Transparence*, p. 486 ss.

¹⁸⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 30 janvier 2006 consid. 8.3, publié in RF 2006, p. 523. Voir Locher, *Kommentar*, N. 23 ss Einf. zu art. 49 ss ; Matteotti, *Durchgriff*, p. 191 s.

¹⁸⁶ Glauser, *transparence*, p. 498.

¹⁸⁷ Glauser, *Apports*, p. 67.

¹⁸⁸ Locher, *Rechtsmissbrauch*, p. 696.

¹⁸⁹ Glauser, *Apports*, p. 133 ; Glauser, *transparence*, p. 498.

¹⁹⁰ Voir Matteotti, *Durchgriff*, p. 203 s.

d'affirmer que la correction du résultat commercial ne serait pas possible en matière de transparence fiscale. Le principe de détermination, fondé sur la loi, doit céder le pas au principe de l'abus de droit qui exclut son application. Enfin, la règle de l'administration effective concerne une situation différente de celle dans laquelle il y a mélange indissociable des patrimoines et des revenus et la transparence fiscale ne lui est pas subsidiaire si les conditions de son application sont réunies. Au vu des faits retenus, l'arrêt nous paraît donc correct dans son résultat, bien qu'il soit discutable dans son fondement – utilisation de l'évasion fiscale et non de l'abus de droit – et dans sa motivation juridique – énumération de circonstances laissant penser qu'il n'y aurait aucune indépendance.

Cette pratique du Tribunal fédéral a été récemment confirmée sur le principe dans un arrêt de 2008¹⁹¹. Une société immobilière au bénéfice de pertes reportées avait modifié son activité pour devenir une entreprise générale. Alors qu'elle ne disposait que d'un employé qui avait des fonctions administratives, elle conclut un contrat d'entreprise générale avec une société tierce, contrat qu'elle sous-traita en conservant une marge à une société allemande membre du même groupe qu'elle. L'administration fiscale refusa le report de pertes au motif que la société était économiquement liquidée, ce que le Tribunal fédéral nia au motif que la société possédait encore un immeuble d'une valeur élevée. Le Tribunal fédéral considéra en revanche qu'il était constitutif d'évasion fiscale de conclure un contrat d'entreprise générale lorsque l'on sait que l'on n'a pas le personnel suffisant pour accomplir le travail¹⁹². Il jugea ainsi que le contrat aurait dû être directement conclu par la société allemande et non par la société suisse. Ceci était toutefois sans effet pratique pour la société suisse puisque dans un tel cas son bénéficiaire imposable aurait aussi été nul et il n'y avait dès lors pas lieu d'imposer le bénéfice qui avait été comptabilisé¹⁹³. Le Tribunal fédéral conclut en mentionnant que la question de l'imposition de la société allemande en Valais sur son activité d'entreprise générale n'était pas objet de la procédure.

Si on poursuit le raisonnement du Tribunal fédéral et que l'on imagine que l'activité de la société allemande en Valais y était imposable en raison de l'existence d'un établissement stable par exemple, alors il serait cohérent de considérer que la marge réalisée par la société suisse doit être attribuée à la société allemande. Il s'agirait en quelque sorte d'un *Durchgriff* partiel portant sur un seul contrat.

Bien que l'arrêt soit sans conséquence et que le raisonnement du Tribunal fédéral ne permet pas de tirer avec certitude des conclusions sur la pratique qu'il entend suivre en matière de transparence fiscale, il ne manque pas d'inquiéter. Il montre que l'utilisation de l'évasion fiscale est dangereuse car elle permet de modifier l'état de fait et le résultat commercial de sociétés. Si nous considérons qu'il est admissible de procéder à une vue en transparence fiscale dans certaines circonstances, ceci

¹⁹¹ Arrêt du Tribunal fédéral du 17.03.2008, publié in RF 2008, p. 463.

¹⁹² Arrêt du Tribunal fédéral du 17.03.2008 consid. 4.2, publié in RF 2008, p. 463.

¹⁹³ Arrêt du Tribunal fédéral du 17.03.2008 consid. 4.3, publié in RF 2008, p. 463.

ne devrait être possible qu'aux conditions strictes de l'abus de droit et après examen complet de l'état de fait. En l'espèce, une telle analyse n'a pas été effectuée, le Tribunal fédéral ne semblant même pas réaliser qu'il modifie substantiellement l'état de fait en procédant à un *Durchgriff* partiel. Il ne peut être exclu que dans le cas d'espèce un raisonnement approfondi aurait permis de considérer qu'il y avait par exemple abus d'avoir attribué si peu de ressources en personnel à la société suisse. Cependant, une activité passive de refacturation ne nécessite pas de véritable infrastructure et le fait que la société suisse n'avait qu'un seul employé était insuffisant pour considérer qu'il y avait abus de droit. Le cas de la société dépourvue de moyens propres doit être bien distingué de l'outsourcing qui est parfaitement valable sous réserve de problématiques de prix de transfert¹⁹⁴.

L'étude de ces arrêts montre que la transparence fiscale est parfois indispensable en matière d'impôts directs, même si elle intervient dans un contexte où plusieurs normes à rattachement économique existent. Les conséquences de son utilisation sont toutefois graves puisqu'elle permet aux autorités fiscales de modifier l'état de fait et d'attribuer le bénéfice d'une entité en principe indépendante à une personne morale ou une personne physique suisse. Pour ce motif, elle ne peut se concevoir qu'à des conditions strictes qui sont celles de l'abus de droit ou de l'interdiction de l'arbitraire.

Conclusion

Selon la théorie développée par BLUMENSTEIN, l'évasion fiscale devait servir à interpréter dans un sens économique les notions de droit civil utilisées dans les lois fiscales. Elle n'avait sa place que lorsque le législateur ne souhaitait pas reprendre le sens usuel de l'expression en droit privé et s'inscrivait dès lors dans le cadre de l'interprétation de la loi. Cette doctrine allait de pair avec le principe selon lequel les formes de droit privé étaient en principe déterminantes et l'herméneutique juridique limitée au sens littéral possible du terme. Cette théorie a été adoptée par le Tribunal fédéral qui en a repris les conditions d'application et la portée en méconnaissant toutefois son champ d'application et en l'appliquant à toutes sortes de situations sans recourir au préalable à une interprétation permettant de déterminer si la norme devait être comprise dans son strict sens civil.

La doctrine et la jurisprudence en droit public ont évolué en reconnaissant que la norme pourrait avoir un sens qui va au-delà de son vocable. La méthodologie en droit fiscal a ainsi été fortement modifiée, principalement avec des auteurs comme HÖHN et LOCHER, pour conférer une place plus importante à l'interprétation et en particulier à l'interprétation téléologique dont le point de vue économique constitue une composante. Cette nouvelle doctrine reniait toutefois l'applicabilité

¹⁹⁴ Voir Matteotti, *Durchgriff*, p. 199 s.

d'une évasion fiscale selon les conditions classiques puisqu'un tel instrument n'était plus nécessaire pour s'écarter du sens usuel d'un terme de droit civil et appliquer une approche économique. Elle préconisait une évasion fiscale mieux définie et limitée aux conditions de l'abus de droit. Le Tribunal fédéral s'est rallié à cette nouvelle doctrine en conférant une place large et parfois même excessive à l'interprétation économique, sans toutefois renoncer à maintenir l'évasion fiscale pour lutter contre les abus en droit fiscal.

Ainsi, force est de constater que la théorie de l'évasion fiscale ne repose aujourd'hui sur aucune base juridique permettant son application à des conditions si souples. Certains arrêts récents montrent qu'il s'agit d'une institution dangereuse pour la sécurité du droit notamment parce qu'elle peut être utilisée par les administrations fiscales pour modifier l'état de fait. Il devrait ainsi y être renoncé. Le présent travail montre toutefois qu'une interprétation rigoureuse et complète des dispositions fiscales permet de régler la plupart des situations d'abus, du moins en matière d'impôts directs, et rend superflu le recours à l'évasion fiscale en tout cas chaque fois que l'interprétation économique peut entrer en ligne de compte. L'interprétation économique a toutefois des limites et ne doit jamais être utilisée afin d'intégrer des éléments de systématique fiscale, lesquels doivent nécessairement reposer sur une base légale.

L'interprétation économique ne permet toutefois pas de combattre toutes les situations d'abus. Elle ne permet en particulier pas de lutter contre les structures abusives qui contournent le sujet de l'impôt. Dans ce contexte particulier, le fisc doit pouvoir se prévaloir de l'abus de droit ou de l'interdiction de l'arbitraire pour intervenir en effectuant un *Durchgriff*. L'évasion fiscale, appliquée aux conditions strictes de ces principes généraux, doit donc être réservée dans ces cas ainsi que dans les cas dans lesquels l'impôt se rattache à des éléments formels qui ne permettent pas de procéder à une appréciation économique.