
**L'IMPACT DES ACTIONS DE L'OCDE ET DE L'UE CONTRE
L'ÉVASION FISCALE INTERNATIONALE SUR LES
SYSTÈMES FISCAUX DES PAYS EN DÉVELOPPEMENT**

**Quelques contributions à l'amélioration de la fiscalité congolaise
des entreprises à la lumière des expériences suisse et belge**

Thèse présentée à la Faculté de droit
de l'Université de Neuchâtel

Pour l'obtention du titre de docteur en droit

Par

Trésor-Gauthier MITONGO KALONJI

Jury :

- Prof. Dr. Blaise CARRON, Université de Neuchâtel (Président du jury) ;
- Prof. Dr. Thierry OBRIST, Université de Neuchâtel (Directeur de thèse) ;
- Prof. Dr. Evelyne CLERC, Université de Neuchâtel (Rapporteuse interne) ;
- Prof. Dr. Robert DANON, Université de Lausanne (Rapporteur externe) ;
- Prof. Dr. Edoardo TRAVERSA, Université Catholique de Louvain (Rapporteur externe) ;
- Dr. Éric ROBERT, Conseiller fiscal auprès de l'OCDE Paris (Rapporteur externe).

Soutenance publique :

6 novembre 2019

IMPRIMATUR POUR LA THESE

**L'IMPACT DES ACTIONS DE L'OCDE ET DE L'UE CONTRE L'ÉVASION
FISCALE INTERNATIONALE SUR LES SYSTÈMES FISCAUX DES PAYS EN
DÉVELOPPEMENT**

**Quelques contributions à l'amélioration de la fiscalité congolaise des
entreprises à la lumière des expériences suisse et belge**

Trésor-Gauthier MITONGO KALONJI

UNIVERSITE DE NEUCHATEL

FACULTE DE DROIT

La Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel,
sur le rapport des membres du jury

- M. Blaise Carron (président)
- M. Thierry Obrist (directeur de thèse)
- Mme Evelyne Clerc (rapporteur interne)
- M. Robert Danon (Professeur à l'Université de Lausanne,
rapporteur externe)
- M. Edoardo Traversa (Professeur à l'Université catholique
de Louvain-la-Neuve, rapporteur externe)
- M. Eric Robert (Conseiller fiscal auprès de l'OCDE Paris, rapporteur
externe)

autorise l'impression de la présente thèse.

Neuchâtel, le 6 novembre 2019



Blaise Carron

Doyen de la Faculté de droit

Résumé :

Juridiquement, le phénomène de l'évasion fiscale se présente comme un conflit entre la lettre et l'esprit de la loi fiscale, tirant fondamentalement sa source dans l'interprétation et la mise en application de cette dernière. Sur le plan international, ce phénomène contribue particulièrement à l'érosion des bases imposables ainsi qu'au transfert de bénéfices – de leurs juridictions de source vers celles dotées d'une fiscalité nulle ou faible – amenuisant davantage les recettes publiques normalement dues. Pour faire face à cette situation, certaines institutions internationales – en particulier l'OCDE et l'UE – proposent des mécanismes juridiques idoines, susceptibles de permettre aux États du globe d'adapter leurs fiscalités domestiques applicables aux entreprises, pour mieux faire face aux pratiques fiscales « nuisibles », singulièrement celles goupillées par les entreprises multinationales.

La présente recherche scientifique analyse ainsi l'impact des réformes de la fiscalité internationale des entreprises proposées par l'OCDE (Projet BEPS) et l'UE (Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale) sur les systèmes fiscaux des pays en développement. L'accent est singulièrement mis sur le paysage fiscal de la République Démocratique du Congo, tout en s'inspirant de ce qui se passe dans les systèmes fiscaux des économies avancées, en particulier la Suisse et la Belgique. Substantiellement, la casuistique de cette recherche se limite à deux aspects de l'évasion fiscale internationale : l'abus des conventions de double imposition et la manipulation des prix de transfert.

Mots-clés :

Interprétation juridique, Evasion fiscale, Fraude fiscale, Optimisation fiscale, Planification fiscale, Ruling, Paradis fiscal, secret bancaire, Prix de transfert, Convention fiscale, double imposition, Impôt sur les bénéfices et profits, OCDE, Union européenne, Projet BEPS, Directive ATAD, Clause anti-abus, Fiscalité congolaise, Fiscalité suisse, Fiscalité belge

Abstract:

Legally, the phenomenon of tax avoidance presents itself as a conflict between the letter and the spirit of the tax legislation, fundamentally rooted in the interpretation and application of the latter. Internationally, this phenomenon contributes particularly to the taxable base erosion and profits shift, from their source jurisdictions to those with no or low taxation, further reducing the public revenues of source jurisdictions. In order to tackle this phenomenon, some international institutions – in particular the OECD and the EU – are proposing appropriate legal mechanisms to enable the States around the world (members and non-members) to adapt their respective corporate tax systems, fighting against harmful tax practices, especially those arranged by multinational enterprises.

This scientific research thus analyzes the impact of the OECD (BEPS Project) and the EU (Anti Tax Avoidance Package) reforms on corporate tax systems in developing countries. The focus is singularly on the fiscal landscape of the Democratic Republic of Congo, while drawing inspiration from what is happening in the tax systems of developed countries, especially Switzerland and Belgium. Substantially, the casuistry of this research is limited to two aspects of international tax avoidance: Abuse of Double Taxation Conventions and Transfer Pricing Manipulation.

Keywords:

Legal interpretation, Tax avoidance, Tax evasion/fraud, Tax optimisation, Tax planning, Tax ruling, Tax haven, Bank secrecy, Transfer pricing, Tax treaty, Double taxation, Income and profits tax, OECD, European Union, BEPS project, ATAD directive, Anti-abuse clause, Congolese taxation, Swiss taxation, Belgian taxation.

Zusammenfassung:

Rechtlich gesehen wird das Phänomen der Steuerhinterziehung als ein Konflikt zwischen dem Buchstaben und dem Geist des Steuerrechts dargestellt, der im Wesentlichen auf der Auslegung und Anwendung des Steuerrechts beruht. Auf internationaler Ebene trägt dieses Phänomen insbesondere zur Erosion der Steuerbemessungsgrundlagen und zur Übertragung von Gewinnen aus ihren Herkunftsländern auf diejenigen mit Null- oder Niedrigbesteuerung bei, was die öffentlichen Einnahmen weiter reduziert. Um dieser Situation zu begegnen, schlagen einige internationale Institutionen - insbesondere die OECD und die EU - geeignete Rechtsmechanismen vor, die es Staaten (Mitgliedern und Nichtmitgliedern) auf der ganzen Welt ermöglichen könnten, ihre nationalen Körperschaftssteuersysteme anzupassen, um besser mit "schädlichen" Steuerpraktiken umzugehen, insbesondere solchen, die von multinationalen Unternehmen festgelegt wurden.

Diese wissenschaftliche Forschung analysiert daher die Auswirkungen der von der OECD (BEPS Project) und der EU (Anti-Avoidance Package) vorgeschlagenen Unternehmenssteuerreformen auf die Steuersysteme der Entwicklungsländer. Im Mittelpunkt steht die Steuerlandschaft der Demokratischen Republik Kongo, wobei als Inspiration die Evolutionen in den Steuersystemen der entwickelten Volkswirtschaften, insbesondere der Schweiz und Belgien, dienen. Im Wesentlichen beschränkt sich die Kasuistik dieser Forschung auf zwei Aspekte der internationalen Steuerumgehung: den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen und die Manipulation von Verrechnungspreisen.

Stichwörter:

Rechtsauslegung, Steuerhinterziehung, Steuerbetrug, Steueroptimierung, Steuerplanung, Urteil, Steueroase, Bankgeheimnis, Verrechnungspreisgestaltung, Steuerabkommen, Doppelbesteuerung, Einkommens- und Gewinnsteuer, OECD, Europäische Union, BEPS-Projekt, ATAD-Richtlinie, Anti-Missbrauchsklausel, kongolesische Besteuerung, Schweizer Besteuerung, belgische Besteuerung.

Sommaire

Résumé.....	I
Sommaire.....	III
Table des matières	VII
Liste des abréviations.....	XXI
Liste des illustrations	XXVII
Liste des tableaux	XXVII
Épigraphe.....	XXIX
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : PROLEGOMENES : L'INTERPRÉTATION DANS LA DOGMATIQUE JURIDIQUE ET SA PARTICULARITÉ EN DROIT FISCAL	11
Chapitre 1 : La systématique de l'interprétation de la loi fiscale	13
1.1. Domaine juridique de l'interprétation	13
1.2. Trilogie méthodologique classique d'interprétation de la norme juridique.....	18
1.3. Émergence de l'interprétation économique et sa place en droit fiscal.....	33
1.4. Enseignements tirés de l'étude sur l'interprétation en matière fiscale et perspective en droit fiscal congolais.....	56
Chapitre 2 : Les acteurs de l'interprétation de la loi fiscale : Juge et Administration	61
2.1. Interprétation judiciaire de la loi fiscale	62
2.2. Interprétation administrative de la loi fiscale ou doctrine administrative : considérations générales.....	91
2.3. Enseignements tirés de l'étude sur les acteurs de l'interprétation de la loi fiscale et perspective pour le droit fiscal congolais	96
Chapitre 3 : L'approche de la doctrine administrative sous l'angle de la décision anticipée en matière fiscale	101
3.1. Cadre et contextes généraux de la décision anticipée en matière fiscale : du contribuable- citoyen au contribuable-partenaire.....	101
3.2. Profils juridiques de la décision fiscale anticipée en droits suisse et belge.....	106
3.3. Enseignements tirés de l'étude sur la décision fiscale anticipée et perspective en droit fiscal congolais.....	155

DEUXIEME PARTIE : QUELQUES CONFLITS ENTRE LA LETTRE ET L'ESPRIT DE LA LOI FISCALE ET LEUR INCIDENCE SUR LE REGIME D'IMPOSITION.. 167
Chapitre 4 : La fraude à la loi et l'abus de droit en droit commun et leurs particularités en matière fiscale..... 169

- 4.1. Fraude à la loi et concepts voisins : étude monographique en droit suisse..... 169
- 4.2. Fraude à la loi et abus de droit dans l'ordre juridique international..... 188
- 4.3. Enseignements tirés de l'étude sur la fraude à la loi ainsi que l'abus de droit et perspective pour le système fiscal congolais..... 198

Chapitre 5 : L'abus de droit par évvasion fiscale 203

- 5.1. Cadre conceptuel et rattachement axiologique de l'évasion fiscale..... 203
- 5.2. Fondements dogmatique et juridique de l'instrument de l'évasion fiscale en droits suisse et belge..... 209
- 5.3. Délimitation de l'évasion fiscale avec quelques institutions juridiques voisines 231
- 5.4. Enseignements tirés de l'étude sur l'évasion fiscale et perspective pour le système fiscal congolais..... 251

Chapitre 6 : Les paradis fiscaux comme catalyseurs de l'évasion fiscale internationale ... 261

- 6.1. Notion de paradis fiscal et *nexus* avec l'évasion et la fraude fiscales internationales 262
- 6.2. Critères distinctifs des paradis fiscaux à l'aune des travaux de l'OCDE et de l'UE 270
- 6.3. Centres financiers *offshores* et problématique de la protection du secret bancaire fiscal 294
- 6.4. Paradis fiscal, multinationalisation de l'entreprise et prix de transfert : trois leviers stratégiques de l'évasion fiscale internationale 311
- 6.5. Enseignements tirés de l'étude sur les paradis fiscaux et perspective pour le système fiscal congolais..... 328

Chapitre 7 :
L'évasion fiscale en droit fiscal conventionnel..... 349

- 7.1. Double imposition internationale comme corollaire d'une juxtaposition des souverainetés fiscales..... 349
- 7.2. Approche conventionnelle d'élimination de la double imposition et évolution récente du multilatéralisme en matière fiscale..... 365
- 7.3. Quelques abus des conventions de double imposition 388
- 7.4. Enseignements tirés de l'étude sur l'évasion fiscale en droit fiscal conventionnel et perspective dans le système fiscal congolais..... 398

TROISIEME PARTIE : REFONTE DE LA FISCALITE INTERNATIONALE DES ENTREPRISES DANS LA DYNAMIQUE DE LA LUTTE CONTRE L'EVASION FISCALE 407
Chapitre 8 : L'action de l'OCDE contre l'évasion fiscale internationale..... 409

- 8.1. OCDE et « standardisation » des politiques fiscales dans le monde 409
- 8.2. Projet BEPS et nouveau paradigme de la lutte contre l'évasion fiscale internationale 422
- 8.3. Enseignements tirés de l'étude sur le Projet BEPS de l'OCDE/G20 et nécessité d'une nouvelle approche de réforme de l'imposition congolaise des sociétés basée sur les BEPS..... 459

Chapitre 9 : L'action de l'Union Européenne contre l'évasion fiscale internationale 471

- 9.1. UE – Fer de lance de la régulation des politiques fiscales européennes et... mondiales !..... 471
- 9.2. Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale ou nouveau paradigme européen contre le phénomène de BEPS..... 496

9.3. Enseignements tirés de l'étude sur le Paquet de l'UE contre l'évasion fiscale et perspective en droit fiscal congolais	520
QUATRIEME PARTIE : CASUISTIQUE DE QUELQUES MECANISMES DE LUTTE CONTRE L'EVASION FISCALE INTERNATIONALE.....	527
Chapitre 10 : Quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale fondée sur l'utilisation abusive des conventions de double imposition	529
10.1. Considérations générales : énoncé des règles anti-abus et bien-fondé de la modification des CDI préexistantes	530
10.2. Règle du bénéficiaire effectif	534
10.3. Règle PPT ou clause du critère des objets principaux.....	551
10.4. Règle LOB ou clause de la limitation des avantages.....	580
10.5. Enseignements tirés de l'étude sur les mécanismes de lutte contre les abus des CDI et perspective en droit conventionnel fiscal congolais.....	591
Chapitre 11 : Quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale fondée sur la manipulation des prix de transfert	603
11.1. Prix de transfert, principe de pleine concurrence et lutte contre l'évasion fiscale internationale 603	
11.2. Accord préalable en matière des prix de transfert et contribution à la lutte contre l'évasion fiscale	628
11.3. Enseignements tirés de l'étude sur quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale fondée sur la manipulation des prix de transfert et perspective dans le système fiscal congolais 641	
CONCLUSION GENERALE	649
BIBLIOGRAPHIE.....	663
INDEX ALPHABETIQUE	729

Table des matières

Résumé.....	I
Sommaire.....	IV
Table des matières.....	VII
Liste des abréviations	XXI
Liste des illustrations.....	XXVII
Liste des tableaux	XXVII
Épigraphe.....	XXIX
INTRODUCTION GENERALE.....	1
I. Choix du sujet et objet de la recherche.....	3
II. Cadre de l'étude et méthodologie de la recherche	6
III. Limites du sujet	7
IV. Structure de l'étude	8

Première partie :

PROLEGOMENES : L'INTERPRÉTATION DANS LA DOGMATIQUE JURIDIQUE ET SA PARTICULARITÉ EN DROIT FISCAL

Chapitre 1 : La systématique de l'interprétation de la loi fiscale	13
1.1. Domaine juridique de l'interprétation	13
1.1.1. Remarques préliminaires.....	13
1.1.2. Ontologie de l'interprétation : Interpréter quoi, comment et pour quoi faire ?	14
1.1.3. Interprétation <i>versus</i> qualification en droit	17
1.2. Trilogie méthodologique classique d'interprétation de la norme juridique.....	18
1.2.1. Principe de l'acte clair ou théorie de l'« <i>interpretatio cessat in claris</i> »	19
1.2.1.1. Contenu du principe	19
1.2.1.2. Remise en cause du principe.....	20
1.2.2. Recherche de la volonté de l'auteur ou prééminence de l'esprit sur la lettre de la norme	22
1.2.2.1. Portée de la démarche.....	22
1.2.2.2. Variante de la démarche : une approche contextuelle et historique de l'interprétation juridique	23
1.2.3. Approche analogique d'interprétation : <i>Ubi eadem ratio idem jus !</i>	24
1.2.3.1. Contenu et portée de l'analogie.....	24
1.2.3.2. Interprétation analogique <i>versus</i> légalité fiscale.....	27
1.2.4. Quel type d'interprétation prioriser ?	32
1.3. Émergence de l'interprétation économique et sa place en droit fiscal.....	33
1.3.1. Fondement dogmatique de l'interprétation économique	33
1.3.1.1. Remarques préliminaires.....	33

1.3.1.2.	Relativisation de l'autonomie du droit fiscal en matière d'interprétation de la norme juridique	34
1.3.1.2.1.	Cadre conceptuel de l'autonomie : ostracisme ou particularisme ?	34
1.3.1.2.2.	Particularisme flexible du droit fiscal à l'aune de la pratique interprétative	35
1.3.1.3.	Réalisme économique du droit fiscal : une transposition du principe « <i>substance over form</i> » de tradition comptable	37
1.3.1.3.1.	Remarques préliminaires	37
1.3.1.3.2.	Portée du principe « <i>substance over form</i> » en droit comptable	38
1.3.1.3.3.	Reprise du principe « <i>substance over form</i> » en droit fiscal.....	40
1.3.1.4.	<i>Excursus</i> : Controverse doctrinale autour de l'interprétation économique en droit suisse.....	42
1.3.1.4.1.	Point de vue des RYSER/ROLLI	42
1.3.1.4.2.	Point de vue des CORNU et PONCE.....	44
1.3.2.	Théorie de la réalité économique dans la jurisprudence fiscale suisse, belge et européenne	45
1.3.2.1.	Réalité économique dans la jurisprudence suisse : une forteresse contre les formes juridiques insolites	46
1.3.2.2.	Jurisprudences « Ines » et « Au vieux Saint Martin » : le rendez-vous manqué de l'émergence d'une théorie de la réalité économique en droit fiscal belge	48
1.3.2.3.	Arrêt « <i>Cadbury Schweppes</i> » dans la jurisprudence communautaire : la réalité économique comme critère déterminant du caractère artificiel de certains montages fiscaux	51
1.4.	Enseignements tirés de l'étude sur l'interprétation en matière fiscale et perspective en droit fiscal congolais	56
1.4.1.	Epilogue : l'immanence de l'interprétation à l'essence du droit fiscal	56
1.4.2.	Nécessité d'une interprétation des normes en droit fiscal congolais	57
Chapitre 2 : Les acteurs de l'interprétation de la loi fiscale : Juge et Administration		61
2.1.	Interprétation judiciaire de la loi fiscale	62
2.1.1.	Problématique de la création du droit par le Juge	62
2.1.1.1.	Remarques préliminaires.....	62
2.1.1.2.	Dénégation au juge de tout pouvoir créateur du droit	63
2.1.1.3.	Concession d'une nécessaire créativité du juge aux fins d'efficacité et de praticabilité de la norme	65
2.1.2.	Approche méthodologique de l'interprétation judiciaire à la lumière des paradigmes suisse et belge.....	69
2.1.2.1.	Pluralisme pragmatique du Tribunal fédéral suisse.....	69
2.1.2.2.	Logique interprétative dans la jurisprudence belge	72
2.1.2.2.1.	Rigorisme et fondamentalisme séquentiels de la Cour de cassation	72
2.1.2.2.2.	Recours à l'interprétation authentique, mais exclusive de toute création du droit	74
2.1.3.	Approche méthodologique d'interprétation dans la <i>praxis</i> judiciaire internationale (CIJ) et européenne (CJUE).....	76
2.1.3.1.	Remarques préliminaires : la Convention de Vienne sur le droit des traités - <i>substratum</i> juridique référentiel pour l'interprétation des normes internationales.....	76
2.1.3.2.	Spécificité de la pratique interprétative de la Cour Internationale de Justice.....	81

2.1.3.2.1.	Considérations préliminaires : statut juridique de la juridiction et fondement de son pouvoir d'interprétation.....	81
2.1.3.2.2.	Méthodologie d'interprétation de la juridiction.....	82
2.1.3.3.	Spécificité de la pratique interprétative de la Cour de Justice de l'Union Européenne.....	85
2.1.3.3.1.	Considérations préliminaires : statut juridique de la juridiction et fondement de son pouvoir d'interprétation.....	85
2.1.3.3.2.	Méthodologie d'interprétation de la juridiction : une dynamique téléologique et systémique en cas d'obscurité de la lettre	88
2.2.	Interprétation administrative de la loi fiscale ou doctrine administrative : considérations générales	91
2.2.1.	Doctrine administrative comme critère fondamental de l'autonomie des autorités fiscales	91
2.2.2.	Particularités de la <i>praxis</i> interprétative de l'administration fiscale en droits suisse et belge : une dévotion à la méthodologie judiciaire	93
2.2.2.1.	Remarques préliminaires.....	93
2.2.2.2.	Illustration de la pratique dans la doctrine administrative suisse.....	94
2.2.2.3.	Illustration de la pratique dans la doctrine administrative belge.....	95
2.3.	Enseignements tirés de l'étude sur les acteurs de l'interprétation de la loi fiscale et perspective pour le droit fiscal congolais.....	96
2.3.1.	Épilogue : le juge, l'administration fiscale et la méthodologie interprétative.....	96
2.3.2.	Nécessité d'une méthodologie interprétative univoque en droit positif congolais.....	97
Chapitre 3 :	L'approche de la doctrine administrative sous l'angle de la décision anticipée en matière fiscale	101
3.1.	Cadre et contexte généraux de la décision anticipée en matière fiscale : du contribuable-citoyen au contribuable-partenaire.....	101
3.1.1.	Contenu et terminologie : « <i>Da mihi factum, dabo tibi jus</i> » !	101
3.1.2.	Portée, étendue et fondement de la décision anticipée en matière fiscale	104
3.2.	Profils juridiques de la décision fiscale anticipée en droits suisse et belge.....	106
3.2.1.	Spécificités de la décision fiscale anticipée dans le système fiscal suisse	106
3.2.1.1.	Remarques préliminaires et introductives	106
3.2.1.2.	Quelques éléments fondamentaux.....	107
3.2.1.2.1.	Essai de définition.....	107
3.2.1.2.2.	Délimitation terminologique avec quelques notions voisines.....	110
3.2.1.3.	<i>Ruling</i> fiscal comme simple acte matériel de l'administration : quelle sécurité juridique pour le contribuable à défaut de valeur juridique formelle ?.....	112
3.2.1.3.1.	Nature juridique du <i>ruling</i>	112
3.2.1.3.2.	Régime juridique du <i>ruling</i> et protection du contribuable.....	114
3.2.1.4.	Simplification de la procédure du <i>ruling</i> aux fins d'un renforcement du partenariat entre l'administration et le contribuable.....	118
3.2.1.4.1.	Procédure proprement dite	118
3.2.1.4.2.	Compétence décisionnaire.....	120
3.2.1.5.	Critiques envers la pratique suisse du <i>ruling</i> : remise en cause des <i>rulings</i> en lien avec les régimes fiscaux préférentiels	121
3.2.1.5.1.	Cœur du problème : quintessence des régimes fiscaux préférentiels	121
3.2.1.5.2.	Tirade comminatoire européenne au prisme de la notion d'aide d'État et réaction des autorités fédérales helvétiques.....	125
3.2.1.5.3.	Compromis et perspective pour le système fiscal suisse	130
3.2.2.	Spécificités de la décision fiscale anticipée dans le système fiscal belge.....	135
3.2.2.1.	Remarques préliminaires et introductives	135
3.2.2.2.	Fondements juridiques de la décision anticipée.....	136

3.2.2.2.1.	Caractère novateur de la base légale.....	136
3.2.2.2.2.	Renforcement de la sécurité juridique du contribuable et adhésion aux standards internationaux	137
3.2.2.3.	Nature et régime juridiques de la décision fiscale anticipée : un acte administratif ou un acte de l'administration ?.....	138
3.2.2.3.1.	Définition et champ d'application.....	138
3.2.2.3.2.	Nature juridique et implications sur le principe de sécurité juridique du contribuable.....	140
3.2.2.4.	Gestion du <i>ruling</i> sous une autonomie institutionnelle mitigée	143
3.2.2.4.1.	Mise en place d'un organe gestionnaire subordonné au Service Public Fédéral Finances.....	143
3.2.2.4.2.	Quelques critiques envers le dispositif institutionnel de gestion des <i>rulings</i>	145
3.2.2.5.	Procédure d'obtention du <i>ruling</i> : un formalisme conventionnel accréditeur de la sécurité juridique du contribuable.....	145
3.2.2.5.1.	Forme et contenu de la requête.....	145
3.2.2.5.2.	Gestion interne de la requête du <i>ruling</i> et consécution de la procédure.....	147
3.2.2.6.	Remise en cause du régime belge des <i>rulings</i> : le glas de l'« <i>excess profit</i> <i>ruling</i> ».....	149
3.2.2.6.1.	Cœur du problème et sentence de la Commission européenne..	149
3.2.2.6.2.	Retroaction de l'affaire et orientations nouvelles pour le régime belge des <i>rulings</i>	152
3.3.	Enseignements tirés de l'étude sur la décision fiscale anticipée et perspective en droit fiscal congolais	155
3.3.1.	Épilogue et état des lieux des pratiques du <i>ruling</i> dans les paysages juridiques suisse et belge	155
3.3.1.1.	Ce qu'on peut retenir à propos du <i>ruling</i> en général.....	155
3.3.1.2.	Ce qu'on peut retenir à propos du <i>ruling</i> dans le système fiscal suisse.....	155
3.3.1.3.	Ce qu'on peut retenir à propos du <i>ruling</i> dans le système fiscal belge.....	156
3.3.2.	État des lieux et perspective de la pratique du <i>ruling</i> dans le paysage fiscal congolais	157
3.3.2.1.	Procédure « explicite » en matière douanière et accisienne.....	157
3.3.2.1.1.	Remarques préliminaires : l'importance du secteur douanier et accisien dans les finances publiques congolaises	157
3.3.2.1.2.	Fondement et procédure du recours à la décision anticipée en matière douanière.....	160
3.3.2.2.	Procédure « implicite » en matières fiscale et non fiscale	161
3.3.2.2.1.	Existence d'un vide juridique : constats <i>de lege lata</i>	161
3.3.2.2.2.	Nécessité d'une codification : propositions <i>de lege ferenda</i>	164

Deuxième partie :

QUELQUES CONFLITS ENTRE LA LETTRE ET L'ESPRIT DE LA LOI FISCALE ET LEUR INCIDENCE SUR LE REGIME D'IMPOSITION

Chapitre 4 : La fraude à la loi et l'abus de droit en droit commun et leurs particularités en matière fiscale..... 169

4.1.	Fraude à la loi et concepts voisins : étude monographique en droit suisse	169
4.1.1.	Sens et portée de la fraude à la loi.....	169
4.1.1.1.	Remarques préliminaires.....	169
4.1.1.2.	Notion et illustration.....	170

4.1.1.3.	Sanction de la fraude à la loi : l'exception de fraude ou la théorie de « <i>fraus omnia corrumpit</i> ! »	173
4.1.2.	Fraude à la loi et abus de droit : consubstantialité ou simple juxtaposition notionnelle ?	174
4.1.2.1.	Amalgame entretenu par le Tribunal fédéral suisse	174
4.1.2.2.	Notion de l'abus de droit proprement dit	175
4.1.2.3.	Esquisse de quelques critères de distinction entre fraude à la loi et abus de droit	179
4.1.3.	Fraude à la loi et simulation	180
4.1.3.1.	Traitement juridique de la simulation	180
4.1.3.2.	Convergence et divergence entre la fraude à la loi et la simulation	182
4.1.4.	<i>Excursus</i> : Problématique d'application de la théorie de la fraude à la loi et légitimation de l'abus de droit dans le système fiscal belge	183
4.1.4.1.	Remarques préliminaires	183
4.1.4.2.	Arrêts « Brepols » et « Au vieux Saint-Martin » ou le rejet de la théorie de la fraude à la loi en droit fiscal au profit du principe de la licéité de la voie la moins imposée	184
4.1.4.3.	Réaction du législateur belge au rejet de la théorie de la fraude à la loi fiscale : consécration de l'abus fiscal et place de la théorie de la simulation en droit fiscal	187
4.2.	Fraude à la loi et abus de droit dans l'ordre juridique international	188
4.2.1.	Notion et domaines d'application	188
4.2.2.	Sanction dans l'ordre juridique international : quelques éléments de principe tirés de la jurisprudence européenne	191
4.2.2.1.	Remarques introductives	191
4.2.2.2.	Jurisprudence « <i>Akrich</i> » en matière de droit international privé	191
4.2.2.2.1.	Faits pertinents et nécessité de la question préjudicielle	191
4.2.2.2.2.	Position du Juge communautaire	193
4.2.2.3.	Jurisprudence « <i>Halifax</i> » en matière de droit fiscal international	195
4.2.2.3.1.	Faits pertinents et nécessité de la question préjudicielle	195
4.2.2.3.2.	Position du Juge communautaire au cas d'espèce et développements récents de la jurisprudence européenne en matière d'abus	196
4.3.	Enseignements tirés de l'étude sur la fraude à la loi ainsi que l'abus de droit et perspective pour le système fiscal congolais	198
4.3.1.	Epilogue	198
4.3.2.	Etat des lieux en droit congolais et plaidoyer pour une consécration des théories de la fraude à la loi et de l'abus de droit	199
Chapitre 5 : L'abus de droit par évvasion fiscale		203
5.1.	Cadre conceptuel et rattachement axiologique de l'évvasion fiscale	203
5.1.1.	Évvasion fiscale <i>versus</i> théorie de l'évvasion fiscale	203
5.1.2.	Modalités de mise en œuvre de l'instrument de l'évvasion fiscale	205
5.1.3.	Subsumption de l'évvasion fiscale sous l'abus de droit	207
5.2.	Fondements dogmatique et juridique de l'instrument de l'évvasion fiscale en droits suisse et belge	209
5.2.1.	Remarques préliminaires	209
5.2.2.	Spécificité de l'instrument de l'évvasion fiscale en droit suisse	210
5.2.2.1.	BLUMENSTEIN et sa conception de la théorie de l'évvasion fiscale	210
5.2.2.2.	HÖHN et sa conception de la théorie de l'évvasion fiscale	213
5.2.2.3.	Prise de position du Tribunal fédéral et développements récents sur la théorie de l'évvasion fiscale	215

5.2.3.	Spécificité de l'instrument de l'évasion fiscale en droit belge.....	220
5.2.3.1.	Substrat juridique, énoncé et remarques préliminaires.....	220
5.2.3.2.	Articulation de l'instrument de l'évasion fiscale.....	223
5.2.3.2.1.	Prologue.....	223
5.2.3.2.2.	Fardeau de la preuve à charge de l'administration fiscale.....	224
5.2.3.2.3.	Contre-preuve du contribuable.....	227
5.2.3.2.4.	Probable mise en branle de l'instrument de l'évasion fiscale.....	229
5.3.	Délimitation de l'évasion fiscale avec quelques institutions juridiques voisines.....	231
5.3.1.	Remarques préliminaires.....	231
5.3.2.	Évasion fiscale et optimisation fiscale.....	232
5.3.2.1.	Fondement de l'optimisation fiscale.....	232
5.3.2.2.	Délimitation entre l'optimisation fiscale et l'évasion fiscale.....	234
5.3.2.3.	Problématique de la planification fiscale agressive à l'aune des travaux de l'OCDE et de l'UE.....	236
5.3.3.	Évasion fiscale et fraude fiscale.....	238
5.3.3.1.	Complexité sémantique internationale entre « <i>tax avoidance</i> » et « <i>tax evasion</i> » – bref <i>excursus</i> en droit français.....	238
5.3.3.2.	Spécificité de la « <i>tax evasion</i> » en droit suisse.....	241
5.3.3.3.	Spécificité de la « <i>tax evasion</i> » en droit belge.....	246
5.3.3.4.	Critères de distinction entre « <i>tax avoidance</i> » et « <i>tax evasion</i> ».....	248
5.4.	Enseignements tirés de l'étude sur l'évasion fiscale et perspective pour le système fiscal congolais.....	251
5.4.1.	Épilogue et état des lieux en droits suisse et belge.....	251
5.4.2.	Etat des lieux en droit congolais et perspective.....	253
5.4.2.1.	Inexistence d'une théorie de l'évasion fiscale au profit d'une infraction générale de fraude fiscale et d'une clause générale de simulation en matière fiscale.....	253
5.4.2.2.	Pour une codification en droit positif congolais de la clause générale anti-évasion fiscale.....	257
Chapitre 6 : Les paradis fiscaux comme catalyseurs de l'évasion fiscale internationale ...		261
6.1.	Notion de paradis fiscal et <i>nexus</i> avec l'évasion et la fraude fiscales internationales.....	262
6.1.1.	Remarques préliminaires.....	262
6.1.2.	Historique sommaire des paradis fiscaux.....	262
6.1.3.	Essai de définition : juridictions à faible fiscalité aux fins de conquête des capitaux mobiles étrangers.....	265
6.1.4.	Incidence des paradis fiscaux sur l'effectivité de l'imposition.....	267
6.2.	Critères distinctifs des paradis fiscaux à l'aune des travaux de l'OCDE et de l'UE.....	270
6.2.1.	Conception de l'OCDE : la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales comme <i>criterium</i> essentiel d'identification des paradis fiscaux.....	270
6.2.1.1.	Mise à l'agenda politique international couronnée de succès dans la caractérisation des paradis fiscaux.....	270
6.2.1.2.	Perspective du <i>criterium</i> d'identification des paradis fiscaux et corrélation avec les pratiques fiscales dommageables.....	276
6.2.2.	Conception de l'UE : la bonne gouvernance fiscale au cœur de l'identification des paradis fiscaux.....	280
6.2.2.1.	Absence d'harmonisation des politiques fiscales comme levier d'une concurrence fiscale dommageable.....	280
6.2.2.2.	De la bonne conduite à la bonne gouvernance en matière fiscale : une prise de conscience porteuse d'importants progrès dans l'identification des paradis fiscaux.....	285
6.3.	Centres financiers <i>offshores</i> et problématique de la protection du secret bancaire fiscal... 294	294
6.3.1.	Remarques préliminaires.....	294

6.3.2.	Notion et fondement juridiques des centres financiers <i>offshores</i>	295
6.3.2.1.	Définition, caractéristiques et historique.....	295
6.3.2.2.	Choix stratégique de l'étiquette « <i>offshore</i> » par certaines juridictions et incidence sur la finance internationale	297
6.3.3.	Influence du secret bancaire fiscal sur le fonctionnement des centres financiers <i>offshores</i>	298
6.3.3.1.	Infléchissement d'une tradition « légendaire » sous la pression des standards internationaux	298
6.3.3.2.	<i>Excursus</i> : déclinaison traditionnelle et reconfiguration du secret bancaire suisse	301
6.4.	Paradis fiscal, multinationalisation de l'entreprise et prix de transfert : trois leviers stratégiques de l'évasion fiscale internationale	311
6.4.1.	Remarques préliminaires : portée juridique de l'entreprise multinationale et son arborescence	311
6.4.2.	Transfert artificiel de bénéfices par manipulation des prix de transfert et des dettes au sein du groupe d'entreprises : focus sur le modèle <i>Google</i> avec la recette de « sandwich hollandais et doublette irlandaise »	320
6.4.3.	Subsumption de la manipulation des prix de transfert sous le dualisme classique évasion/fraude fiscale.....	327
6.5.	Enseignements tirés de l'étude sur les paradis fiscaux et perspective pour le système fiscal congolais	328
6.5.1.	Remarques introductives.....	328
6.5.2.	Points saillants : approche fragmentée (OCDE et UE) dans la lutte contre les paradis fiscaux et justification d'une commission paritaire mixte d'identification des paradis fiscaux.....	329
6.5.3.	Inexistence en droit positif congolais de dispositifs juridiques catalyseurs de juridiction paradisiaque.....	331
6.5.3.1.	Inexistence de fiscalité nulle ou faible dans le système fiscal congolais : cas de l'impôt sur les bénéfices des entreprises	332
6.5.3.1.1.	Base légale et circonscription sommaire de l'impôt sur les bénéfices des entreprises dans la constellation du système fiscal congolais	332
6.5.3.1.2.	Absence d'un régime d'imposition [des sociétés] préférentiel et attractif de capitaux mobiles étrangers : matière imposable, redevable et taux de l'impôt sur les bénéfices	335
6.5.3.2.	Inexistence en droit positif congolais d'une législation bancaire de protection absolue du secret bancaire fiscal.....	341
6.5.3.2.1.	Enoncé et portée du principe du secret bancaire fiscal	341
6.5.3.2.2.	Exceptions et limitations au principe du secret bancaire fiscal ...	342
6.5.4.	Vers un renforcement de l'engagement de la juridiction fiscale congolaise dans la dynamique internationale de lutte contre les paradis fiscaux.....	344
 Chapitre 7 :		
	L'évasion fiscale en droit fiscal conventionnel.....	349
7.1.	Double imposition internationale comme corollaire d'une juxtaposition des souverainetés fiscales.....	349
7.1.1.	Exercice intransigeant de la souveraineté fiscale et ses conséquences	350
7.1.1.1.	Prolégomènes sur la notion de souveraineté fiscale	350
7.1.1.1.1.	Souveraineté fiscale <i>versus</i> souveraineté politique.....	350
7.1.1.1.2.	Limitations à la souveraineté fiscale	351

7.1.1.2.	Quelques hypothèses de double imposition liées à l'application de la souveraineté fiscale	352
7.1.1.2.1.	Remarques préliminaires : conflits de souverainetés fiscales tributaires des règles d'assujettissement, de qualification et d'attribution.....	352
7.1.1.2.2.	Mise en branle des règles d'assujettissement et indices de la double imposition	353
7.1.2.	Dualisme de la notion de double imposition internationale : double imposition économique et double imposition juridique	356
7.1.2.1.	Remarques préliminaires.....	356
7.1.2.2.	Double imposition économique internationale	356
7.1.2.2.1.	Portée et étendue du phénomène	356
7.1.2.2.2.	Mécanismes d'élimination du phénomène	357
7.1.2.3.	Double imposition juridique internationale	358
7.1.2.3.1.	Portée et étendue du phénomène	358
7.1.2.3.2.	Mécanismes d'élimination du phénomène	360
7.1.3.	Antipode de la double imposition internationale : double non-imposition internationale et effet négatif des CDI	362
7.2.	Approche conventionnelle d'élimination de la double imposition et évolution récente du multilatéralisme en matière fiscale.....	365
7.2.1.	Remarques introductives : mesures internes unilatérales <i>versus</i> accords fiscaux internationaux dans l'élimination de la double imposition.....	365
7.2.2.	Fondement juridique de la convention de double imposition	366
7.2.2.1.	Objet et étendue de la convention de double imposition.....	366
7.2.2.2.	Nature juridique et aspects formels de la convention de double imposition 368	
7.2.3.	Quelques aspects procéduraux : élaboration et mise en vigueur de la convention de double imposition.....	369
7.2.3.1.	Négociation et signature.....	369
7.2.3.2.	Approbation et ratification.....	371
7.2.3.3.	Echange d'instruments et mise en vigueur	372
7.2.4.	Évolution historique de l'approche conventionnelle d'élimination de la double imposition.....	374
7.2.4.1.	Période antérieure au Projet BEPS et portée de quelques initiatives multilatérales préventives de la double imposition.....	374
7.2.4.2.	Période postérieure au Projet BEPS et avènement d'un instrument multilatéral de l'OCDE contre la double imposition	380
7.3.	Quelques abus des conventions de double imposition.....	388
7.3.1.	Remarques préliminaires.....	388
7.3.2.	Recours à un <i>nominee</i>	389
7.3.2.1.	Sens et portée de la notion de <i>nominee</i>	389
7.3.2.2.	Illustration typique du recours à un <i>nominee</i>	391
7.3.3.	Chalandage fiscal ou <i>Treaty shopping</i>	392
7.3.3.1.	Sens et portée de la notion de chalandage fiscal	392
7.3.3.2.	Déclinaisons du chalandage fiscal : « relais direct » et « relais tremplin » ..	393
7.3.3.3.	Variante du chalandage fiscal dans le contexte du droit européen : le <i>directive shopping</i>	396
7.3.4.	<i>Rule shopping</i>	397
7.3.4.1.	Sens et portée de la notion de <i>rule shopping</i>	397
7.3.4.2.	Illustration typique du <i>rule shopping</i>	397
7.4.	Enseignements tirés de l'étude sur l'évasion fiscale en droit fiscal conventionnel et perspective dans le système fiscal congolais	398
7.4.1.	Épilogue	398

7.4.2.	État des lieux du réseau congolais des conventions fiscales et nouvelles perspectives	401
7.4.2.1.	Existence d'un faible réseau conventionnel fiscal au préjudice de l'attractivité de la place économique nationale.....	401
7.4.2.2.	Dispositifs préventifs de la double imposition à la lumière du réseau conventionnel fiscal congolais	402

Troisième partie :

REFONTE DE LA FISCALITE INTERNATIONALE DES ENTREPRISES DANS LA DYNAMIQUE DE LA LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE

Chapitre 8 : L'action de l'OCDE contre l'évasion fiscale internationale.....	409
8.1. OCDE et « standardisation » des politiques fiscales dans le monde	409
8.1.1. OCDE - Catalyseur de la bonne gouvernance économique et fer de lance pour la diffusion de bonnes pratiques dans le domaine fiscal.....	409
8.1.1.1. Forum de promotion de la coopération internationale et du développement économique	409
8.1.1.2. Portée juridique des principes fiscaux édictés par l'OCDE : un dispositif juridique essentiellement de type « <i>soft law</i> »	414
8.1.2. Premiers pas de l'OCDE dans la lutte contre l'évasion fiscale : des recommandations politiquement ambitieuses, mais juridiquement non contraignantes	417
8.1.2.1. Matérialisation d'une volition certes ostensible mais dépourvue de coercition dans la neutralisation de l'évasion fiscale internationale.....	417
8.1.2.2. Vers un renforcement du dispositif anti-évasion fiscale sous le prisme d'une objurgation contre les paradis fiscaux	419
8.2. Projet BEPS et nouveau paradigme de la lutte contre l'évasion fiscale internationale	422
8.2.1. Contexte et justification du Projet BEPS	422
8.2.1.1. Crise financière de 2008 et globalisation économique comme catalyseurs majeurs du Projet BEPS.....	422
8.2.1.2. Naissance du Projet BEPS sur fond de la reconquête de la souveraineté fiscale des États face aux activités des entreprises multinationales.....	424
8.2.2. Caractéristiques et contexture du Projet BEPS	428
8.2.2.1. Refonte de la fiscalité internationale axée sur la « cohérence », la « substance » et la « transparence »	428
8.2.2.2. Structuration et contenu du Projet BEPS.....	430
8.2.3. Mesures prioritaires du Projet BEPS et positionnement des pays en développement face à la conjoncture fiscale internationale	432
8.2.3.1. Standards minimums à la lumière du Plan d'action BEPS et des rapports finaux de 2015	432
8.2.3.2. Priorités et autres besoins des pays en développement face au phénomène de BEPS.....	436
8.2.4. Mécanismes de suivi et de contrôle de la mise en œuvre du Projet BEPS dans les juridictions fiscales	441
8.2.4.1. Cadre inclusif sur le BEPS : un engagement global et conforme aux principes du droit international en vue de lutter contre l'évasion fiscale au travers d'une coopération renforcée	441
8.2.4.2. Autres plateformes régionales de collaboration sur la mise en œuvre du Projet BEPS dans les pays en développement : cas du pôle africain	446

8.2.5.	Impact du Projet BEPS sur les paysages fiscaux nationaux : cas de la Suisse et de la Belgique.....	453
8.2.5.1.	Suisse et Projet BEPS	453
8.2.5.2.	Belgique et Projet BEPS.....	456
8.3.	Enseignements tirés de l'étude sur le Projet BEPS de l'OCDE/G20 et nécessité d'une nouvelle approche de réforme de l'imposition congolaise des sociétés basée sur les BEPS	459
8.3.1.	Épilogue : portée de la compétence de l'OCDE en matière fiscale et fondement du Projet BEPS	459
8.3.2.	Quelques convergences de la juridiction fiscale congolaise vers le Projet BEPS de l'OCDE/G20.....	461
8.3.3.	Adynamie des récents projets de réforme du système fiscal congolais face à l'évasion fiscale des entreprises multinationales	462
8.3.3.1.	Remarques préliminaires.....	462
8.3.3.2.	Assises nationales sur le coulage des recettes publiques (2013)	464
8.3.3.3.	Forum national sur la réforme du système fiscal congolais (2017).....	466
Chapitre 9 : L'action de l'Union Européenne contre l'évasion fiscale internationale		471
9.1.	UE – Fer de lance de la régulation des politiques fiscales européennes et... mondiales !..	471
9.1.1.	Matérialisation d'un forum d'intégration régionale à la quête d'un progrès collectif global.....	471
9.1.1.1.	Quelques fondamentaux : un dispositif institutionnel doté d'un pouvoir essentiellement de type « <i>hard law</i> ».....	471
9.1.1.2.	Compétences européennes dans le domaine fiscal : harmonisation <i>versus</i> rapprochement des politiques fiscales.....	476
9.1.2.	Synopsis de l'évolution diachronique de quelques actions de l'UE contre l'évasion fiscale postérieures à la crise économico-financière de 2008	481
9.1.2.1.	Communication de 2009 sur la bonne gouvernance en matière fiscale	481
9.1.2.2.	Directive de 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures	482
9.1.2.3.	Directive de 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et perspective ultérieure	483
9.1.2.4.	Recommandation de 2012 relative à la planification fiscale agressive.....	485
9.1.2.5.	Plan d'action 2012 pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales 487	
9.1.2.6.	Paquet de transparence fiscale de 2015.....	489
9.1.2.7.	Plan d'action de 2015 pour une fiscalité des entreprises plus juste et plus efficace au sein de l'Union européenne.....	490
9.1.2.8.	Projet 2016 de l'Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés ...	492
9.2.	Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale ou nouveau paradigme européen contre le phénomène de BEPS.....	496
9.2.1.	Remarques générales sur le Paquet.....	496
9.2.1.1.	Contexte et principes directeurs du Paquet.....	496
9.2.1.2.	Contexture du Paquet	497
9.2.2.	Directive ATAD sur la lutte contre les pratiques d'évasion fiscale	498
9.2.2.1.	Remarques préliminaires.....	498
9.2.2.2.	Règle de limitation de la déductibilité des intérêts.....	500
9.2.2.3.	Règle de l'imposition à la sortie ou « <i>exit tax</i> »	501
9.2.2.4.	Clause anti-abus générale.....	502
9.2.2.5.	Règle relative aux sociétés étrangères contrôlées.....	503
9.2.2.6.	Règle sur les dispositifs hybrides	505
9.2.3.	Recommandation sur les CDI	506

9.2.4.	Directive révisée sur la coopération administrative	507
9.2.5.	Communication sur une stratégie extérieure : une volonté manifeste d'accompagner également les pays en développement dans la lutte contre l'évasion fiscale	508
9.2.5.1.	Remarques préliminaires.....	508
9.2.5.2.	Actions clés de la stratégie extérieure contre l'évasion fiscale	509
9.2.6.	Impact du Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale sur les paysages fiscaux nationaux : cas de la Suisse et de la Belgique.....	514
9.2.6.1.	Confédération Suisse et Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale.....	514
9.2.6.2.	Royaume de Belgique et Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale.....	518
9.3.	Enseignements tirés de l'étude sur le Paquet de l'UE contre l'évasion fiscale et perspective en droit fiscal congolais	520
9.3.1.	Épilogue : compétences fiscales de l'UE et fondement du Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale	520
9.3.2.	Positionnement de la juridiction fiscale congolaise face au Paquet de l'UE sur la lutte contre l'évasion fiscale	524

Quatrième partie :

CASUISTIQUE DE QUELQUES MECANISMES DE LUTTE CONTRE L'EVASION FISCALE INTERNATIONALE

Chapitre 10 :	Quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale fondée sur l'utilisation abusive des conventions de double imposition	529
10.1.	Considérations générales : énoncé des règles anti-abus et bien-fondé de la modification des CDI préexistantes.....	530
10.2.	Règle du bénéficiaire effectif	534
10.2.1.	Contenu de la règle BO selon l'OCDE et l'UE	534
10.2.1.1.	Le bénéficiaire effectif en droit de l'OCDE	534
10.2.1.2.	Le bénéficiaire effectif en droit européen	540
10.2.2.	Reprise de la règle BO dans les paysages conventionnels de certains systèmes fiscaux nationaux	544
10.2.2.1.	Le bénéficiaire effectif en droit conventionnel suisse : un <i>momentum</i> de mise en œuvre du principe de la réalité économique	545
10.2.2.2.	Le bénéficiaire effectif en droit conventionnel belge : une large notion juridique transcendant le domaine fiscal	547
10.3.	Règle PPT ou clause du critère des objets principaux	551
10.3.1.	Contenu et contexture de la règle PPT en droit de l'OCDE.....	551
10.3.1.1.	Systématique de la règle PPT	551
10.3.1.1.1.	Remarques préliminaires et énoncé de la règle PPT	551
10.3.1.1.2.	« Existence d'un montage ou transaction »	555
10.3.1.1.3.	« Ayant permis directement ou indirectement l'octroi d'un avantage en vertu d'une CDI »	555
10.3.1.1.4.	« Un des principaux objectifs ... »	557
10.3.1.1.5.	« Octroi de l'avantage non conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la CDI »	559
10.3.1.2.	Application de la règle PPT aux potentiels cas d'abus des CDI à la lumière des Commentaires MC-OCDE 2017	560
10.3.1.2.1.	Remarques préliminaires.....	560
10.3.1.2.2.	Quelques cas dans lesquels les avantages de la CDI sont raisonnablement déniés à l'aune de la règle PPT	562
10.3.1.2.3.	Quelques cas dans lesquels les avantages de la CDI sont raisonnablement accordés à l'aune de la règle PPT	564

10.3.1.3.	Conséquences juridiques de la dérogation des avantages conventionnels pour cause d'abus.....	567
10.3.1.3.1.	Remarques préliminaires.....	567
10.3.1.3.2.	Conséquences juridiques dans les CDI avec clause d'exonération discrétionnaire.....	568
10.3.1.3.3.	Conséquences juridiques dans les CDI sans clause d'exonération discrétionnaire.....	569
10.3.2.	Contenu et portée de la règle PPT en droit de l'UE	570
10.3.2.1.	Antérieurement au Projet BEPS de l'OCDE/G20	570
10.3.2.2.	Postérieurement au Projet BEPS de l'OCDE/G20.....	571
10.3.3.	Impact de la règle PPT en droits conventionnels suisse et belge : <i>Nihil novi sub sole</i> !	573
10.3.3.1.	Perspective en droit suisse	573
10.3.3.2.	Perspective en droit belge.....	577
10.4.	Règle LOB ou clause de la limitation des avantages.....	580
10.4.1.	Contenu de la règle LOB en droit de l'OCDE.....	580
10.4.1.1.	Remarques préliminaires.....	580
10.4.1.2.	Systématique de fonctionnement de la règle LOB : une clause anti-abus spéciale qui rime intimement avec la notion de résidence fiscale	582
10.4.2.	Position des juridictions nationales face à la règle LOB	588
10.4.2.1.	Perspective en droit conventionnel fiscal suisse	588
10.4.2.2.	Perspective en droit conventionnel fiscal belge et particularité de l'article 22 de la CDI avec le Japon	589
10.5.	Enseignements tirés de l'étude sur les mécanismes de lutte contre les abus des CDI et perspective en droit conventionnel fiscal congolais	591
10.5.1.	Épilogue, état des lieux et perspective pour la CDI belgo-helvétique	591
10.5.2.	Perspective en droit conventionnel congolais : nécessité d'adaptation du réseau conventionnel fiscal à la norme de l'OCDE	595
10.5.2.1.	Remarques préliminaires.....	595
10.5.2.2.	Dispositif anti-abus de la CDI entre la République Démocratique du Congo et l'Afrique du Sud	595
10.5.2.3.	Dispositif anti-abus de la CDI entre la République Démocratique du Congo et le Royaume de Belgique	599
10.5.2.4.	Pour une nouvelle orientation sur l'avenir du réseau conventionnel fiscal congolais	601
Chapitre 11 : Quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale fondée sur la manipulation des prix de transfert.....		
603		
11.1.	Prix de transfert, principe de pleine concurrence et lutte contre l'évasion fiscale internationale.....	603
11.1.1.	Contenu, fondement juridique et nouveau paradigme sous-jacent au Projet BEPS ..	603
11.1.1.1.	Notion et évolution de la réglementation internationale en matière des prix de transfert.....	603
11.1.1.2.	Méthodes de fixation des prix de transfert - gage du principe de pleine concurrence et d'infléchissement de l'évasion fiscale	609
11.1.1.3.	Remise en cause du principe de pleine concurrence et nouvelle perspective	615
11.1.1.4.	Nouveau bouclier de garantie du principe de pleine concurrence : obligation de la documentation en matière des prix de transfert.....	617
11.1.2.	État des lieux de quelques réglementations nationales en matière de prix de transfert et du principe de pleine concurrence.....	619
11.1.2.1.	Panorama dans le paysage fiscal suisse.....	620
11.1.2.2.	Panorama dans le paysage fiscal belge.....	622
11.1.2.3.	<i>Excursus</i> : Panorama dans le paysage fiscal français	625

11.1.2.4. Problématique des prix de transfert dans les pays en développement et quelques solutions formulées par les organisations internationales	626
11.2. Accord préalable en matière des prix de transfert et contribution à la lutte contre l'évasion fiscale	628
11.2.1. Contenu, fondement juridique et consécration dans certains paysages juridiques nationaux	628
11.2.1.1. Notion et corollaire : garantie du principe de pleine concurrence et contractualisation progressive des procédures de redressement	628
11.2.1.2. Substrat juridique des APP en droit suisse	631
11.2.1.3. Substrat juridique des APP en droit belge	633
11.2.1.4. <i>Excursus</i> : Substrats juridiques des APP dans quelques autres pays membres de l'OCDE et l'UE	634
11.2.2. Quelques éléments de procédure sur la conclusion d'un APP à la lumière des recommandations de l'OCDE et l'UE	635
11.2.2.1. Remarques introductives.....	635
11.2.2.2. Phase préliminaire ou demande informelle de l'APP	636
11.2.2.3. Demande officielle de l'APP	637
11.2.2.4. Instruction de la demande et négociation de l'APP.....	638
11.2.2.5. Conclusion formelle et mise en œuvre de l'APP.....	639
11.3. Enseignements tirés de l'étude sur quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale fondée sur la manipulation des prix de transfert et perspective dans le système fiscal congolais	641
11.3.1. Épilogue de l'état des lieux dans les systèmes fiscaux suisse et belge	641
11.3.2. Aligement du système fiscal congolais sur les standards internationaux en matière des prix de transfert : une volonté certes tangible mais perfectible dans la dynamique de lutte contre l'évasion fiscale.....	643
CONCLUSION GENERALE	649
I. En rapport avec le concept d'interprétation dans la dogmatique juridique et sa particularité en droit fiscal (<i>première partie de la recherche</i>).....	651
II. En rapport avec l'analyse de quelques conflits entre la lettre et l'esprit de la loi fiscale ainsi que leur incidence sur le régime d'imposition (<i>deuxième partie de la recherche</i>)	653
III. En rapport avec la refonte de la fiscalité internationale des entreprises dans la dynamique de la lutte contre l'évasion fiscale (<i>troisième partie de la recherche</i>).....	655
IV. En rapport avec la casuistique de quelques mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale internationale (<i>quatrième partie de la recherche</i>).....	658
V. <i>Excursus</i> : péroration de la recherche.....	662
BIBLIOGRAPHIE	663
I. Doctrine	665
1. Ouvrages	665
2. Articles	676
II. Textes juridiques, documents et publications officiels	710
1. Droit de l'OCDE.....	710
2. Droit de l'UE.....	715
3. Droit suisse	721
4. Droit belge	723
5. Droit congolais	724
6. Autres ressources juridiques	724
III. Jurisprudence internationale et européenne	725
1. Cour Internationale de Justice (CIJ)	725
2. Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE ou CJCE)	725
INDEX ALPHABETIQUE	729

Liste des abréviations

(Cette liste n'est pas exhaustive et reprend uniquement les abréviations les plus courantes)

- ACIS Assiette commune pour l'impôt des sociétés
- ACCIS Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés
- ACP Afrique - Caraïbes - Pacifiques
- Ad À/vers/en rapport avec
- AELE Association européenne de libre-échange
- AFC Administration fédérale des contributions [suisse]
- AGFisc Administration générale fiscalité [belge]
- al. Alinéa
- APP Accord préalable en matière des prix de transfert
- ARC Accord de répartition des coûts
- Arch. Archives de droit fiscal suisse
- Art. Article
- ASBL Association sans but lucratif
- ATAD *Anti-tax avoidance directive* (Directive anti-évasion fiscale)
- ATAF - Arrêt(s) du Tribunal administratif fédéral [suisse]
- *African Tax Administration Forum* (Forum sur l'administration fiscale africaine)
- ATF Arrêt du Tribunal fédéral [suisse]
- Be Belgique
- BEPS *Base erosion and profit shifting* (Erosion de la base imposable et transfert de bénéfice)
- BM Banque mondiale
- BO -*Beneficial ownership* (Bénéficiaire effectif)
-Bulletin officiel
- Bull. Bulletin
- c. -*Contra* (contre)
-Cour
- C. Const. Cour constitutionnelle/ Conseil constitutionnel
- C. Enr Code [belge] des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe
- C. Succ Code [belge] des droits de succession
- CA Cour d'appel
- Cass. Cour de cassation
- CC Code civil suisse
- CDF Franc congolais
- CDI Convention de [prévention de] double imposition
- CE Communauté européenne
- CE Conseil d'État
- CEDH Cour Européenne des droits de l'homme
- CEMAC Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale
- CFC *Controlled foreign corporation* (SEC)

- Cf. *Confer* (référence)
- CGI Code général des impôts [français]
- Ch. Chapitre
- CH Confédération helvétique Suisse
- CHF Franc suisse
- CIJ Cour internationale de justice
- CIR 92 Code [belge] des impôts sur les revenus de 1992
- Cit. Cité(e)
- CJCE Cour de justice des communautés européennes
- CJUE Cour de justice de l'Union européenne
- Col. Colonne
- COM Communication
- COMESA *Common Market for Eastern and Southern Africa* (Marché commun de l'Afrique orientale et austral)
- Consid. Considérant
- Const. Constitution/ Constitutionnel
- COREPER Comité des représentants permanents
- CREDAF Cercle de Réflexion et d'Échange des Dirigeants des Administrations fiscales
- CSI Conférence suisse des impôts
- DFF Département fédéral des finances [suisse]
- DGDA Direction générale des douanes et accises [congolaise]
- DGI Direction Générale des impôts [congolaise]
- DGRAD Direction générale des recettes administrative, judiciaires, domaniales et de participations [congolaise]
- Dir. Directeur/direction
- Doc. Document
- Doss. Dossier
- EC *European community* (Communauté européenne)
- ECOFIN Conseil des affaires économiques et financières
- éd./ed. Éditeur/*editor*
- éds./eds. éditeurs/*editors*
- EEE Espace économique européen
- et al. *Et alii* (et autres)
- etc. *et cætera* (et autres)
- ETD Entité territoriale décentralisée
- EU *European union* (UE)
- EUR. Euro
- EURODAD *European network on debt and development* (Réseau européen sur la dette et le développement)
- FATCA *Foreign Account Tax Compliance Act* (Loi américaine de conformité fiscale pour les comptes financiers étrangers)
- FCPT Forum conjoint sur les prix de transfert [UE]
- FEB Fédération des entreprises de Belgique
- FEC Fédération des entreprises du Congo
- FF Feuille fédérale [suisse]
- FMI Fonds monétaire international
- FONAREF Forum national sur la réforme du système fiscal congolais

- G8 Groupe des huit
- G20 Groupe des vingt
- GAAR *General anti-abuse rule* (Règle anti-abus générale)
- GAFI Groupe d'action financière
- GFI *Global Financial Integrity* (Intégrité Financière Mondiale)
- GIZ *Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit* (Société allemande de coopération internationale)
- IASB *International Accounting Standards Board* (Comité des normes comptables internationales)
- Ibid. *Ibidem* (même référence)
- IBP Impôt sur les bénéfices et profits
- IFA *International fiscal association* (Association internationale de droit fiscale)
- IFF *Institut für Finanzwissenschaft* (Institut suisse de finances publiques)
- IISF Inspecteurs des impôts sans frontières
- In Dans
- Infra Plus bas ou plus loin dans le texte
- IADB *Inter-American Development Bank* (Banque Inter-Américaine de Développement)
- IP *Intellectual property* (Propriété intellectuelle)
- IPR Impôt professionnel sur le revenu
- ITIE Initiative pour la Transparence dans les Industries Extractives
- JO Journal officiel
- KPMG Klynveld-Peat-Marwick-Goerdeler [Groupe]
- LAAF Loi fédérale [suisse] sur l'assistance administrative fiscale
- LEDPP Loi fédérale [suisse] sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales
- Let. Lettre(s)
- LIA Loi fédérale [suisse] sur l'impôt anticipé
- LHID Loi fédérale [suisse] sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
- LIFD Loi fédérale [suisse] sur l'impôt fédérale direct
- LIPM Loi [suisse] sur l'imposition des personnes morales
- Lit. *Litera* (lettre)
- LOB *Limitation-on-benefit* (Limitation des avantages)
- LOFIP Loi [congolaise] relative aux finances publiques
- LPF Livre des procédures fiscales [françaises]
- MC-OCDE Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de Coopération et de Développement Économique
- MC-ONU Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement
- MLI *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (Convention multilatérale de l'OCDE pour la mise en œuvre des mesures relatives aux

- conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices)
- MTMN Méthode transactionnelle de la marge nette
- No. ou n° Numéro
- ndlr Note de la rédaction ou de l'auteur
- NTIC Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication
- OAAF Ordonnance [suisse] sur l'assistance administrative fiscale
- OCDE Organisation de Coopération et de Développement Économique
- ODD Objectifs de développement durable
- OECD *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OCDE)
- OEDPP Ordonnance fédérale [suisse] sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales
- OMC Organisation mondiale du commerce
- ONU Organisation des Nations Unies
- Op.Cit. *Opere citato* (Ouvrage cité précédemment)
- Ord. Ordonnance/Ordinaire
- OREF Ordre romand [suisse] des experts fiscaux diplômés
- OXFAM *Oxford Committee for Famine Relief* (Comité Oxford pour le soulagement de la famine)
- P. Page
- Parl. Parlement
- PEFA *Public Expenditure and Financial Accountability* (Dépenses publiques et responsabilité financière)
- PF 17 Projet fiscal [suisse] 2017
- PIB Produit intérieur brut
- PME Petite et moyenne entreprise
- PNUD Programme des Nations Unies pour le Développement
- PPT *Principal purpose test* (Critère des objets principaux)
- PSRFP Plan Stratégique de Réforme des Finances Publiques [congolaises]
- R&D Recherche et Développement
- RDAF Revue de droit administratif et de droit fiscal
- RDC, RD Congo République Démocratique du Congo
- REIDF Revue européenne et internationale des droit fiscal
- RF Revue fiscale
- RFFA Réforme fiscale et financement de l'assurance-vieillesse et survivants [suisse]
- RFFP Revue Française des Finances Publiques
- RIE III Réforme[suisse] de l'imposition des entreprises III
- RJS Réseau pour la justice fiscale
- RO Recueil officiel des lois fédérales [suisse]
- RSA République Sud-africaine
- s. et suivant(e)
- SA Société anonyme
- SAAR *Special anti-abuse rule* (Règle anti-abus spéciale)

-
- SADC *Southern African Development Community* (Communauté de développement d’Afrique australe)
 - SDA Service Décisions Anticipées [belge]
 - SDN Société des nations
 - SEC Société étrangère contrôlée
 - SECO Secrétariat d’État fédéral [suisse] à l’économie
 - Sess. Session
 - SFI Secrétariat d’État fédéral [suisse] aux questions financières internationales

 - SOMO *Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen* (Centre de recherche sur les entreprises multinationales)
 - SPFF Service Public Fédéral Finances [belge]
 - SPRL Société privée à responsabilité limitée
 - ss et suivant(e)s
 - Supra Plus haut ou précédemment dans le texte
 - TADAT *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool* (Outil diagnostique d’évaluation de l’administration fiscale)

 - TF Tribunal fédéral [suisse]
 - TFUE Traité sur le fonctionnement de l’Union européenne
 - TUE Traité sur l’Union européenne
 - TVA Taxe sur la valeur ajoutée
 - UE Union européenne
 - UEMOA Union économique et monétaire ouest-africaine
 - UK *United Kingdom* (Royaume-Uni)
 - UN *United Nations* (ONU)
 - US, USA *United states of America* (États-Unis d’Amérique)
 - USD *US dollar* (Dollar américain)
 - Vol. Volume
 - Voy. Voyez/Voir



Liste des illustrations

<i>Figure 1</i>	Interprétation <i>versus</i> qualification en droit	18
<i>Figure 2</i>	Méthodes et acteurs de l'interprétation en droit fiscal	165
<i>Figure 3</i>	Place de l'évasion fiscale en droit français	241
<i>Figure 4</i>	Optimisation fiscale, évasion fiscale et fraude fiscale	251
<i>Figure 5</i>	Schématisation du mécanisme de planification fiscale utilisé par Google (sandwich hollandais et <i>double Irish</i>)	323
<i>Figure 6</i>	Essentiel du système fiscal congolais et place de l'impôt sur les bénéfices des entreprises	334
<i>Figure 7</i>	Conflit de souverainetés fiscales et révélation de la double imposition	355
<i>Figure 8</i>	Stratégie du relais-direct (<i>direct conduit</i>)	394
<i>Figure 9</i>	Stratégie du relais-tremplin (<i>Stepping stone conduit</i>)	395
<i>Figure 10</i>	Différence entre Beneficiaire effectif et Propriétaire légal	539
<i>Figure 11</i>	Clause PPT et clause LOB simplifiée	587

Liste des tableaux

<i>Tableau 1</i>	Part des recettes douanières et accisiennes dans la constellation des recettes budgétaires annuelles en République Démocratique du Congo	159
<i>Tableau 2</i>	Double imposition économique <i>versus</i> double imposition juridique	362
<i>Tableau 3</i>	Actions du Projet BEPS par résultats	433
<i>Tableau 4</i>	Constats et recommandations du FONAREF concernant l'existence de la fraude fiscale dans la perception des droits, taxes et redevances	468
<i>Tableau 5</i>	Contenu du Paquet de l'UE sur l'évasion fiscale	498
<i>Tableau 6</i>	Adéquation du Paquet de l'UE contre l'évasion fiscale avec le Projet BEPS de l'OCDE/G20	522

« Rendez à chacun ce qui lui est dû : l'impôt à qui vous devez l'impôt, la taxe à qui vous devez la taxe, la crainte à qui vous devez la crainte, l'honneur à qui vous devez l'honneur ».

(Épître aux Romains 13 : 7)

« Dans un contexte marqué par un rééquilibrage rigoureux des finances publiques et par des difficultés sociales, veiller, dans de nombreux pays, à ce que tous les contribuables versent la part d'impôt qui leur incombe est plus que jamais une priorité. Il convient de lutter contre l'évasion fiscale, les pratiques dommageables et l'optimisation fiscale intensive.[...] »

(G20, Septembre 2013)

INTRODUCTION GENERALE

I. Choix du sujet et objet de la recherche

Depuis la survenance de la crise économique-financière de 2008 jusqu'à ce jour, en passant par les récents scandales médiatiques liés aux paradis fiscaux¹, il n'est pas évident de trouver à l'échelle internationale un sujet d'ordre fiscal qui suscite autant les passions que celui de l'évasion fiscale ! Effectivement, cette dernière est le facteur d'un manque à gagner annuel d'environ 100 à 240 milliards USD, soit entre 4 et 10 % des recettes issues de l'impôt sur les sociétés au niveau mondial². Dans la même veine, plus abasourdissante est l'estimation de près de 850 milliards USD de pertes annuelles dans les pays en développement – toute fiscalité confondue – qui équivalent à près de sept fois le montant de l'aide publique au développement consentie par les pays du Nord à ceux du Sud³.

Ces statistiques donnent le tournis, et il n'est pas atypique que la cause de tels « fléaux » financiers intéresse tout le monde, surtout le citoyen *lambda* qui – en bonne conscience et malgré lui – paierait normalement l'impôt dû sur ses revenus, tout en apprenant que des sommes importantes échapperaient au trésor public grâce à l'ingéniosité fiscale des entreprises multinationales, en ce qui concerne particulièrement l'imposition de leurs bénéfices !

L'évasion fiscale internationale – qui est l'une des causes de l'amenuisement des recettes fiscales dans le monde – tire sa source notamment de la mobilité accrue des personnes et des actifs ainsi que de l'émergence de nouveaux modèles économiques générée par l'essor du numérique, qui impactent significativement et négativement l'organisation et le fonctionnement des systèmes fiscaux du globe⁴. En effet, depuis quelques décennies, le monde assiste au développement spectaculaire d'entreprises

¹ Nous faisons allusion notamment aux scandales fortement médiatisés ci-après : « *War Logs* » (Wikileaks) publiés entre le 5 avril et le 22 octobre 2010 dans le domaine de la guerre ; « *Cablegate* » (Wikileaks) publié à partir du 28 novembre 2010 dans le domaine de la diplomatie ; « *Palestine Papers* » du 23 janvier 2011 dans la diplomatie ; « *Vati Leaks* » 1 et 2 publiés pour la première vague début 2012 et la seconde en novembre 2015, dans le domaine de la corruption ; « *Syria files* » (Wikileaks) du 50 juillet 2012 dans le domaine des affaires (business) ; « *Offshore Leaks* » (ICIJ) publiées entre avril 2013 et janvier 2014 concernant l'optimisation fiscale ; Affaire *Snowden* dont les premières publications ont eu lieu le 6 juin 2013 dans le domaine de la surveillance ; « *LuxLeaks* » (ICIJ) du 5 novembre 2014 sur l'optimisation fiscale ; « *Swiss Leaks* » (ICIJ) du 8 février 2015 concernant l'évasion fiscale et le blanchiment d'argent ; « *Panama Papers* » (ICIJ) dont les révélations ont commencé le 3 avril 2016 sur l'évasion fiscale ; « *Bahamas Leaks* » (ICIJ) du 22 septembre 2016 sur l'optimisation fiscale ; « *Football Leaks* » (ICIJ) du 2 décembre 2016 sur la dissimulation fiscale ; « *Malta Files* » (EIC) du 20 mai 2017 sur l'optimisation fiscale ; « *Paradise Papers* » (ICIJ) dont les révélations ont commencé le 5 novembre 2017 sur l'optimisation fiscale.

² OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.10 ; SAINT-AMANS/ ABDELGHANI, *Projet BEPS*, p.151

³ Commission Économique pour l'Afrique(ONU), *BEPS en Afrique*, p.1 ; HERKENRATH, et al., *Evasion fiscale*, p.3 ; GFI, *Report 2015*, p.23

⁴ OCDE, *Travaux domaine fiscal*, p.3 ; MARPILLAT, *Territorialité de l'impôt*, p.18

transnationales ou simplement à l'implantation à l'étranger d'entreprises moyennes ou grandes, dont les activités ont profondément modifié la structure et le fonctionnement de l'économie mondiale⁵ et échappent *ipso facto* aux principes d'imposition classiques⁶. Ces derniers se révèlent progressivement obsolètes – car relevant d'un droit fiscal conçu pour un ancien monde⁷ – et en conséquence inefficaces lorsqu'il s'agit de réguler des situations du siècle actuel, quasiment nouvelles dans l'histoire de l'impôt⁸.

- 4 Concrètement, il a été admis que les normes fiscales internationales en vigueur – tout au moins à partir de la crise financière de 2008 – n'avaient pas évolué au même rythme que les pratiques des entreprises au niveau mondial, en particulier dans le domaine des biens incorporels et de l'économie numérique⁹. En effet, au siècle actuel, il est possible notamment pour une entreprise implantée dans un seul État d'être fortement impliquée dans la vie économique d'un autre État ; c'est-à-dire, de traiter avec des clients situés dans ce dernier au travers des NTIC (internet en particulier), sans y avoir d'implantation imposable, ou sans être présent dans un tiers État qui prélève des impôts sur les bénéfices des sociétés¹⁰.
- 5 Face à l'émergence de ce nouveau paradigme de modèle d'affaires numérique qui échappe au droit fiscal classique et érode de plus en plus les bases imposables ainsi que, par ricochet, les finances des États, l'OCDE et l'UE proposent des mécanismes juridiques appropriés et coordonnés pour la protection des systèmes fiscaux domestiques. Ces mécanismes sont censés permettre aux États et territoires du globe de mettre à niveau leurs régimes d'imposition des sociétés, en vue d'obvier aux pratiques de planification fiscale « agressive » menées par des entreprises multinationales.
- 6 A cet effet, il convient d'indiquer que, depuis la survenance de la crise financière de 2008 qui a handicapé sans épargne tout le système financier du globe, la tendance à l'échelle internationale est à l'instauration d'un « nouvel ordre mondial » en matière de la fiscalité des entreprises, c'est-à-dire une uniformisation des règles domestiques applicables à ladite fiscalité, de manière à lutter tous azimuts contre l'évasion fiscale internationale. Dans cette dynamique, les actions de deux organisations internationales précitées (OCDE et UE) sont consubstantielles, dans la mesure où elles visent un seul et même objectif : juguler sur tout le globe les phénomènes d'érosion des bases imposables et de transfert artificiel de bénéfices (BEPS).

⁵ KARNIS/MINGST/STILES, *Global governance*, p.19

⁶ BOUVIER, *Editorial*, p.V

⁷ LAUMONIER, *Fraude et évasion*, p.539 N.1076

⁸ KALONJI, *Droit fiscal congolais*, p.10 ; SAINT-AMANS, *Progrès récents*, p.232

⁹ Voy. MARPILLAT, *Territorialité de l'impôt*, p.19

¹⁰ OCDE, *Lutter contre BEPS*, p.9

En tout état de cause, les recommandations sous-jacentes aux travaux de l'OCDE et de l'UE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale concernent aussi bien les économies avancées et émergentes que celles en développement. Cependant, l'approche ne devrait pas être formellement la même, d'autant que tous les pays du globe n'ont pas les mêmes moyens (capacités) pour mener ladite lutte. Concernant singulièrement les pays en développement, ils éprouvent encore des difficultés techniques et matérielles qui ne permettent pas de combattre de manière optimale l'évasion ainsi que la fraude fiscales ; ce qui nécessite une adaptation des recommandations internationales (OCDE et UE) aux réalités spécifiques de ces économies fragiles.

C'est dans cette perspective que la présente recherche scientifique s'intéresse à l'impact desdites recommandations sur le système fiscal de la République Démocratique du Congo – un pays en développement ¹¹ – en vue d'examiner leur modalités d'implémentation. Elle se veut également une contribution à l'amélioration de la fiscalité congolaise des entreprises, en s'inspirant essentiellement des expériences suisse et belge. Selon les résultats de différents travaux de réflexion sur la réforme de la fiscalité congolaise organisés par le Gouvernement¹², il a été démontré qu'au nombre des maux qui rongent le paysage fiscal national se classe notamment l'évasion fiscale, qui amenuise significativement les recettes publiques issues notamment de l'impôt sur les bénéfices et profits des entreprises multinationales. A en croire le Gouvernement, cet état de fait nécessiterait un réexamen de la fiscalité congolaise des entreprises ainsi qu'une « amélioration des mécanismes de lutte contre l'évasion fiscale internationale »¹³.

Nous espérons donc, à juste titre, que la présente recherche scientifique arrive en temps opportun et constitue une modeste contribution à la réforme de la fiscalité congolaise des entreprises, pour une amélioration de la capacité institutionnelle de mobilisation des recettes [publiques] courantes¹⁴, nécessaires à l'équilibre du budget de l'État ainsi qu'à la réalisation de l'action publique. Concrètement, cette contribution propose des solutions idoines sur lesquelles les acteurs congolais attitrés en matière de formulation des politiques fiscales (textes de lois ou réglementaires) pourraient capitaliser en vue

¹¹ La liste des pays en développement selon les critères de l'OCDE peut être retrouvée en ligne : <http://www.oecd.org/fr/cad/stats/listecad.htm> (ressource consultée le 13 février 2019).

¹² Nous faisons allusion notamment aux « assises nationales sur le coulage des recettes publiques » de 2013 ainsi que le « forum national sur la réforme du système fiscal congolais » de 2017, que nous évoquons respectivement dans les sections 8.3.3.2 et 8.3.3.3

¹³ *Voy.* Communiqué de presse sur le lancement du forum national sur la réforme du système fiscal de la République Démocratique du Congo. Publié en ligne : <http://minfinrdc.com/minfin/wp-content/uploads/2017/09/COMMUNIQUE-DE-PRESSE-FONAREF.pdf> (consulté le 13 février 2019).

¹⁴ Sur la portée et l'importance des recettes courantes dans le budget de l'État en République Démocratique du Congo, *voy.* Section 3.3.2.1.1

d'améliorer le régime d'imposition des sociétés, spécialement en matière d'impôt sur les bénéfices et profits.

II. Cadre de l'étude et méthodologie de la recherche

- 10 Cette recherche scientifique est une étude comparée entre les paysages juridiques suisse, belge et congolais. Le choix de ces deux États du continent européen (Suisse et Belgique) – au titre de référentiels en vue d'une formulation des améliorations au profit du système fiscal congolais – est motivé par deux raisons majeures, outre le fait même que les deux pays soient membres de l'OCDE :
- 11 (i) Premièrement, selon la *summa divisio*¹⁵ du droit dans le monde, la Suisse et la Belgique se rangent – à l'instar de la République Démocratique du Congo – dans la famille romano-germanique, qui est de tradition civiliste et caractérisée par une forte codification dont les règles sont essentiellement interprétées par le Juge. Cette « orthodoxie » commune entre les trois systèmes juridiques concernés facilite ainsi, dans le cadre de la présente recherche scientifique, une approche comparative basée sur une même conception systématique des règles juridiques.
- 12 (ii) Secondement, en ce qui concerne d'abord la Suisse, cette recherche scientifique y a été effectuée à titre principal, tirant ainsi profit d'une gamme variée de ressources juridiques disponibles dans la communauté scientifique ainsi que les milieux professionnels helvétiques. Ensuite, pour ce qui est de la Belgique, le référencement à son système fiscal sert d'étalon pour jauger l'efficacité des règles fiscales européennes – en l'occurrence celles destinées à la lutte contre l'évasion fiscale – à la suite d'un processus de leur implémentation en droit domestique (en l'occurrence celui belge). Aussi n'est-il pas sans importance de faire remarquer qu'au regard du passé historique commun entre la Belgique et la République Démocratique du Congo (« colonisation »), leurs paysages juridiques respectifs se rapprochent substantiellement, facilitant du coup un « *benchmarking* » congruent dans le cadre de la présente étude.
- 13 Au reste, la méthodologie consacrée dans la présente recherche scientifique consiste préalablement à passer en revue les notions juridiques liées aux contours du phénomène de l'évasion fiscale, telles que consacrées respectivement en droits suisse et belge (parfois avec des *excursus* dans d'autres systèmes juridiques), pour ensuite suggérer des améliorations dans le paysage juridique congolais existant, au cas où ce

¹⁵ Pour quelques détails sur la question de la grande subdivision des systèmes juridiques dans le monde, nous recommandons notamment les ouvrages ci-après : CUNIBERTI GILLES, *Grands systèmes de droit contemporains : introduction au droit comparé*, Paris, LGDJ - Lextenso Éditions, 2015, 415 pages ; CARPANO ERIC, *Les grands systèmes juridiques étrangers : Allemagne, Arabie Saoudite, Brésil, Chine, Égypte, États-Unis, Inde, Royaume-Uni*, Paris, éditions Gualino, 2009, 207 pages ; DAVID RENÉ/JAUFFRET-SPINOSI CAMILLE/GORÉ MARIE, *Les grands systèmes de droit contemporains*, Paris, éditions Dalloz, 2016, 539 pages.

dernier serait inapproprié. Dans certains pans de l'étude où la réflexion a nécessité une analyse approfondie des règles de l'OCDE et de l'UE, l'impact de ces règles est préalablement démontré sur les systèmes fiscaux suisse et belge, avant d'envisager les modalités d'une meilleure implementation dans le système fiscal congolais.

III. Limites du sujet

Le scientifique-juriste abhorre généralement l'analyse des questions relatives à l'évasion fiscale, dans la mesure où, non seulement c'est une thématique complexe à l'instar des autres questions du droit fiscal¹⁶, mais aussi son évocation dans l'opinion publique – notamment dans la presse – s'accompagne généralement de statistiques, des chiffres pour lesquels bon nombre de juristes n'ont point d'attachement particulier. La présente recherche scientifique – dont l'accent est juridique – ne sort point de sentiers battus et, en conséquence, n'ambitionne pas de collecter et traiter des données chiffrées sur le phénomène de l'évasion fiscale ou les autres phénomènes connexes ; quand bien même quelques statistiques sommaires sont évoquées – en tant que de besoin – pour démontrer l'évidence ou l'ampleur d'une situation bien précise¹⁷. Ainsi, la présente étude juridique est essentiellement théorique et cristallise une réflexion scientifique approfondie sur des règles du droit positif interne ainsi que des résultats officiels des travaux de quelques institutions nationales et internationales, principalement l'OCDE et l'UE.

14

Par ailleurs, même sous le seul angle du droit, l'analyse de l'évasion fiscale demeure un sujet vaste. Elle peut donner lieu à des réflexions approfondies aussi bien en droit fiscal interne qu'en droit fiscal international. La présente recherche scientifique a néanmoins l'avantage de se mettre à califourchon de part et d'autre de ces deux paysages juridiques (interne et international), tout en se fixant des limites assez étanches :

15

- L'étude relève de la fiscalité interne dans la mesure où l'approche de la thématique sous revue nécessite un réexamen de certaines pratiques fiscales internes découlant principalement¹⁸ des droits suisse, belge et congolais. Cela concerne uniquement le domaine de la fiscalité directe, sans toucher notamment à l'évasion fiscale sur les impôts indirects, telle que la TVA. Même pour ce qui est de la

16

¹⁶ Voy. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.4 et référence citée ; MALHERBE P, *Droit fiscal international*, p.118 N.207

¹⁷ Nous faisons allusion notamment aux données évoquées sur l'importance du secteur douanier et accisien en République Démocratique du Congo (voy. section 3.3.2.1.1) ou encore aux chiffres publiés par certaines institutions internationales et groupes de recherche sur l'ampleur de l'évasion fiscale (voy. sections 8.2.1.1 et 8.2.3.2).

¹⁸ Au titre d'un *excursus* nécessaire à l'avancement de la réflexion, la présente étude évoque de manière sporadique et laconique quelques règles fiscales internes notamment de l'Afrique du Sud, l'Allemagne, l'Autriche, le Congo-Brazzaville, l'Espagne, les États-Unis d'Amérique, l'Italie, la France, le Luxembourg, et la Zambie.

fiscalité directe, le « curseur » est pointé uniquement sur l'évasion fiscale en matière d'imposition du bénéfice des entreprises, sans dès lors s'intéresser *inter alia* à l'évasion fiscale en matière d'imposition des revenus et fortune des personnes physiques.

- 17 ■ Dans la mesure où cette recherche scientifique est axée sur l'imposition des personnes morales en matière de fiscalité directe dans un contexte international, elle s'oriente indéniablement vers la fiscalité internationale. Certes, cette dernière est un domaine juridique vaste qui met en relief diverses règles fiscales émanant de plusieurs acteurs de la vie internationale, néanmoins nous allons concentrer l'analyse essentiellement sur les travaux effectués par l'OCDE et l'UE, singulièrement dans le domaine de la lutte contre l'évasion fiscale. Il existe d'autres organisations (ONU, FMI, GAFI, OXFAM, etc.) qui travaillent et fournissent des recommandations idoines dans ce domaine, mais leurs résultats ne font pas l'objet de nos principales réflexions. Par ailleurs, dans la partie théorique réservée aux notions d'interprétation juridique, cette recherche scientifique passe en revue quelques travaux des acteurs de la vie judiciaire internationale et européenne, en l'occurrence la jurisprudence de la CIJ ainsi que celle de la CJUE.
- 18 Du reste, pour ce qui est de la doctrine, certes la présente recherche scientifique s'appuie essentiellement sur la littérature suisse, belge et congolaise relative aux aspects de fiscalité interne, mais elle tire également profit de la richesse variée des réflexions pertinentes formulées par d'autres auteurs du globe, en particulier pour ce qui est de l'analyse des aspects de fiscalité internationale.

IV. Structure de l'étude

- 19 La présente recherche scientifique est composée de quatre parties, dont les deux premières sont théoriques et permettent d'appréhender les notions générales de l'évasion fiscale ainsi que des concepts voisins, tels que la fraude à la loi, la simulation, l'optimisation fiscale, la fraude fiscale, la double non-imposition et la double imposition. Tous ces phénomènes ont en commun le dérèglement de l'imposition normalement applicable à une matière fiscale. Quant aux deux dernières parties, elles s'attèlent aux recommandations juridiques formulées à l'échelle internationale pour tenter de juguler le phénomène de l'évasion fiscale, en particulier dans les domaines des CDI et des prix de transfert. Spécifiquement, la quintessence de la présente recherche scientifique est la suivante :
- 20 (i) La première partie analyse les causes théoriques de l'évasion fiscale, qui procèdent de la problématique de l'interprétation des normes fiscales. En effet, la notion d'interprétation juridique est intrinsèque à l'essence des normes fiscales,

dans la mesure où ces dernières sont de nature ardues, parfois même difficiles à appréhender par le juge et l'administration qui ont pourtant vocation de les appliquer et les protéger respectivement par le truchement de la jurisprudence et de la doctrine administrative. Malheureusement, les méthodes d'interprétation à la disposition de ces acteurs (juge et administration) ne peuvent couvrir toutes les situations « floues » qui se poseraient dans le domaine fiscal. Cet état de fait et de droit permet notamment aux contribuables ingénieux de profiter de certaines failles dans l'acceptation des normes fiscales, pour ainsi échapper à l'impôt ou obtenir un avantage fiscal indu. C'est ce que nous pouvons qualifier de conflit entre la lettre et l'esprit d'une norme juridique.

- (ii) La deuxième partie aborde quelques-uns des conflits entre la lettre et l'esprit d'une norme juridique ainsi que leurs particularités en matière fiscale, aussi bien en droit interne qu'en droit international. Dans un premier temps, la démarche consiste à déterminer préalablement sous lequel des principes généraux du droit – entre fraude à la loi et abus de droit – doit-on en principe subsumer la notion d'évasion fiscale. Ce point de rattachement étant décidément l'abus de droit, il ressort par ailleurs que le phénomène d'évasion fiscale est également plausible en droit international – précisément en droit fiscal conventionnel – où il se caractérise par divers abus de droit, notamment en ce qui concerne l'usage des CDI. Toujours à l'échelle internationale, le phénomène de l'évasion fiscale est facilité par l'existence des paradis fiscaux, qui sont des juridictions qui défient généralement les règles fiscales internationales communément admises.

21
- (iii) La troisième partie de la recherche s'intéresse aux moyens de lutte contre l'évasion fiscale, celle-ci étant appréhendée techniquement comme l'érosion des bases imposables et du transfert des bénéfices (BEPS) au sein de l'OCDE et de planification fiscale agressive au sein de l'UE. Nonobstant cette différence sémantique, la visée des moyens juridiques utilisés par les deux organisations est unique en toile de fond, en l'occurrence combattre efficacement la non-imposition. Par ailleurs, il s'avère primordial d'appréhender aussi bien l'historique que les développements récents de deux organisations précitées en matière de lutte contre l'évasion fiscale, pour ainsi déterminer dans quelle mesure les règles qui en découlent pourraient être implémentées dans les ordres juridiques internes aussi bien suisse et belge que congolais.

22
- (iv) Enfin, la quatrième partie est une casuistique de quelques règles de fond et de forme choisies dans l'armada des actions de l'OCDE et de l'UE contre l'évasion fiscale, en l'occurrence les mécanismes pratiques qui permettent d'obvier aux montages insolites qui consistent à utiliser de manière inappropriée les CDI ainsi qu'à manipuler artificiellement les prix de transfert. L'objectif ultime de cette casuistique est de démontrer les possibilités offertes au droit fiscal congolais pour

23

immuniser son régime d'imposition des sociétés contre singulièrement ces deux types d'évasion fiscale.

Première partie :

**PROLEGOMENES : L'INTERPRÉTATION
DANS LA DOGMATIQUE JURIDIQUE ET SA
PARTICULARITÉ EN DROIT FISCAL**

- 24 **L'**interprétation, en tant qu'un moyen facilitant l'application du droit, a toujours été au cœur d'âpres débats entre juristes. Ces derniers – qui qu'ils soient (législateur, magistrat, agent de l'Administration, avocat, notaire, universitaire, etc.) – sont souvent confrontés à la recherche de la rectitude de la lettre et de l'esprit d'une norme juridique pour mieux l'appliquer ou se prononcer à propos. Le droit fiscal, en tant que branche juridique, n'échappe aucunement à cette problématique d'interprétation des normes juridiques. C'est évidemment parce qu'une quelconque disposition fiscale peut donner lieu à plusieurs interprétations – parfois antithétiques entre elles – que les « surdoués » des contribuables ou redevables, auxquels elle est destinée, peuvent l'éviter astucieusement tout en s'y abritant contre la rigueur du pouvoir régulateur. L'évasion fiscale – qui n'est que la face émergée de l'iceberg d'astuces contre la lettre ou l'esprit de la norme fiscale – n'est fondamentalement possible que si une faille s'incrustait dans l'interprétation de ladite norme.
- 25 Cela dit, il n'est aucunement sans intérêt, pour une étude consacrée à l'évasion fiscale, de s'intéresser primordialement à l'essence même de l'interprétation juridique. C'est dans cette perspective que la présente partie de recherche passe en revue l'ontologie de l'interprétation et sa particularité en droit fiscal : elle analyse premièrement la systématique de l'interprétation de la loi fiscale (**Chapitre 1**) ; elle identifie les acteurs de l'interprétation juridique, à savoir le Juge et l'Administration – qui fondent l' « authenticité » même de l'interprétation en droit – et leur méthodologie singulièrement appliquée aux normes fiscales (**Chapitre 2**) ; et, elle creuse en détail un aspect particulier de l'interprétation administrative, en l'occurrence la décision anticipée en matière fiscale, qui est une contractualisation de l'interprétation des normes fiscales (**Chapitre 3**).

Chapitre 1 :

La systématique de l'interprétation de la loi fiscale

Le recours à l'interprétation dans le domaine juridique a pour objectif de rendre assez intelligible le contenu d'une norme peu claire et dont la mise en application serait problématique (1.1). Cela est également évident pour une application des normes fiscales, dans la mesure où ces dernières sont naturellement complexes et nécessitent souvent un commentaire ou, mieux, une interprétation dont la méthodologie d'approche est quasi identique à celle usitée dans toutes les branches juridiques (1.2). Néanmoins, la spécificité du droit fiscal justifie parfois le recours à une approche interprétative *sui generis*, en l'occurrence l'interprétation économique dont le fondement est la théorie de la réalité économique en matière fiscale (1.3). Au reste, la nécessité du recours à l'interprétation est également évidente en droit congolais, dans la mesure où les normes fiscales domestiques recèlent bon nombre de difficultés d'ordre théorique et pratique dans leur processus d'application (1.4).

26

1.1. Domaine juridique de l'interprétation

1.1.1. Remarques préliminaires

A l'orée de la présente section, qu'il nous soit permis d'esquisser une petite anecdote tirée des écritures bibliques¹⁹. En effet, un certain jour, un homme riche et d'âge mûr, dénommé Nicodème, alla vers Jésus pour lui demander ce qu'il devrait entreprendre pour gagner – au surplus de la richesse qu'il avait déjà indubitablement amassée sur terre – une place dans le « Royaume céleste ». C'est contre toute expectative que le Christ lui révéla : « En vérité, en vérité, je te le dis, si un homme ne naît de nouveau, il ne peut voir le Royaume de Dieu »²⁰.

27

Comme on peut le constater, prise uniquement sous l'angle du juridisme, cette phrase du Christ signifierait que personne – en tout cas dans la gent humaine – ne pourrait

28

¹⁹ En vertu du principe de la neutralité scientifique vis-à-vis des convictions religieuses, il convient d'indiquer que le choix porté sur les saintes écritures bibliques est fortuit. Nous aurions pu nous référer à d'autres écritures religieuses tirées hors du christianisme, mais la rectitude et la rigueur scientifiques exigées à une thèse universitaire recommandent de n'évoquer que ce que l'on maîtrise assez bien. D'où le choix porté sur les saintes écritures bibliques qui fondent également la foi de l'auteur. Par ailleurs, cela ne fait aucunement pencher le contenu de cette recherche scientifique du côté du christianisme.

²⁰ Voy. Sainte Bible, Épitre de Jean 3 : 1 (version Louis Second). Pour une meilleure appréhension de tout le contexte de cet échange entre Jésus et Nicodème, lire l'intégralité du chapitre 3.

hériter du Royaume de Dieu. Effectivement, comme Nicodème l'a pertinemment relevé dans la suite de ce dialogue, il est humainement chimérique pour quelqu'un de rentrer dans les entrailles de sa génitrice en vue de naître une seconde fois²¹. Par conséquent, l'exigence posée par Jésus serait inexorablement inatteignable ! Pourtant, ce n'est pas foncièrement le cas. A l'instar d'autres paraboles de l'Évangile²², il fallait, à cette occasion, que Jésus fournisse une « interprétation » à sa phrase pour permettre une meilleure compréhension du message qu'il voulait communiquer à son interlocuteur : croire en Jésus et se faire baptiser selon le rituel consacré ! Ainsi, sans interprétation, cet homme Nicodème – pourtant présenté par bon nombre de commentateurs de la Bible comme étant un homme d'une brillante intelligence²³ – ne pouvait discerner le sens exact de la condition posée par le Messie pour hériter d'une place dans le Royaume divin.

- 29 Ce récit – qui ne semble pas dépourvu de pertinence dans la présente recherche scientifique – démontre toute l'importance que revêt l'interprétation dans la communication humaine. Bien des domaines de la vie quotidienne nécessitent une explication, un commentaire, une observation, somme toute une interprétation, pour être assez compréhensibles ou perceptibles. Les normes fiscales ne dérogent point à ce postulat et nécessitent aussi et assez souvent – au regard de la subtilité avec laquelle elles sont édictées – une interprétation en vue de faciliter leur compréhension par ceux à qui elles sont destinées.
- 30 Ainsi, avant de présenter plus loin la méthodologie d'interprétation des normes juridiques, y compris celles fiscales (1.2), nous déterminerons préalablement ci-après l'ontologie de l'interprétation juridique (1.1.2) et esquisserons la dissemblance ainsi que le rapprochement existant entre l'« interprétation » et la « qualification » dans le domaine juridique ; cette dernière étant également très usitée dans le processus d'application des normes juridiques (1.1.3).

1.1.2. Ontologie de l'interprétation : Interpréter quoi, comment et pour quoi faire ?

- 31 Préalablement à toute compréhension de l'expression « interprétation de la norme juridique », il convient de préciser succinctement le contenu respectif des vocables « interprétation » et « norme ». Le postulat universel – selon lequel toute définition est

²¹ Sainte Bible, Épitre de Jean 3 : 5 (version Louis Second).

²² C'est le cas des paraboles notamment du « jeune homme riche » ou « chameau *versus* aiguille » (Marc 10 :17-27), de la « mutilation ou ablation d'organes corporels » (Mathieu 18 : 8-9), de la « destruction et reconstruction du temple » (Jean 2 : 18-22).

²³ Notamment par les auteurs suivants : MARCHADOUR ALAIN, *Les Évangiles au feu de la critique*, Paris, Bayard Editions/centurion, 1995, p.904 ; ARMINJON BLAISE, *Nous voudrions voir Jésus*, Paris, éditions Desclée de Brouwer, 1995, p. 75 ss ; MOLLAT DONATIEN, *Lecture spirituelle de Saint Jean*, Paris, éditions Beauchesne, 1969, p.22

juste conventionnelle— s'applique également ci-dessous. Autrement dit, les définitions évoquées ci-après sont tirées fortuitement dans la constellation de la doctrine, dans le seul objectif de faire avancer notre réflexion.

De manière générale, le verbe « interpréter » est l'action d'expliquer, de commenter, de donner un sens à un énoncé (écrit, loi, acte, etc.) dont le contenu est obscur ou ambigu²⁴. C'est aussi le fait de traduire les paroles d'un orateur ou le dialogue de deux ou plusieurs personnes²⁵. L'interprétation est un concept ambivalent qui, hors de la vertu sus reconnue — à savoir l'action de donner un sens à un énoncé —, renvoie aussi au produit ou au résultat même de cette action²⁶. 32

Quant au concept de « norme », celle-ci est synonyme de loi, de règle de droit édictée, obligatoire, générale et impersonnelle²⁷. C'est la « signification prescriptive d'un énoncé »²⁸. Se définissant par son caractère contraignant et à peine d'arbitraire²⁹, cette règle juridique doit avoir le même contenu, la même portée, le même sens, quelle que soit l'autorité qui l'applique et quel que soit le destinataire qui la subit³⁰. 33

Cela dit, la locution « interprétation de la norme juridique » ou « interprétation de la loi » ou encore « interprétation juridique » fait l'objet d'une foisonnante littérature. D'emblée, il y a lieu de faire remarquer, à la suite de BREDERODE/KREVER³¹, qu'il n'est pas aussi facile de fournir une définition assez étanche de ladite locution, car la réponse dépendrait de certains choix ontologiques fondamentaux³². Du coup, il peut exister autant de définitions qu'il y a des commentateurs³³; néanmoins, pour le besoin 34

²⁴ DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.51 N.119

²⁵ Centre National des Ressources Textuelles et Lexicales, « Interprétation », publié en ligne : <http://www.cnrtl.fr/definition/interpretation> (consulté le 12 octobre 2017).

²⁶ GUEZ, *L'interprétation*, p.3 N.9

²⁷ GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Norme », p.760 ; CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Norme », p.354. Par ailleurs, GUEZ fait le commentaire ci-après, sur l'origine du concept de norme : « Etymologiquement, le terme de norme est issu du latin *norma* signifiant équerre ou règle, c'est-à-dire l'instrument qui sert à tracer des lignes droites, d'où la notion de modèle servant de référence à ce qui doit être. Norme est donc un concept tiré d'une métaphore, la *norma* des Romains étant l'équerre du maçon et du charpentier. Le terme de manière originelle, indique la concordance ou conformité d'un acte ou situation à un modèle-objet qui remplit la fonction de référence. » Voy. GUEZ, *L'interprétation*, p.111 N.394

²⁸ GUEZ, *L'interprétation*, p.8 N.28 et référence citée.

²⁹ Dans cette optique, une norme est arbitraire lorsqu'elle n'est pas fondée sur des motifs sérieux et objectifs, qu'elle est dépourvue de sens et d'utilité ; ce qui est un cas exceptionnel en droit fiscal, eu égard à la vaste procédure de consultation et d'analyse dont les normes fiscales font généralement l'objet. Voy. OBERSON, *Droit fiscal*, p.53 N.71

³⁰ Cass. Be, *Rapport 2015*, p.13

³¹ BREDERODE/KREVER, *Legal interpretation*, p.2

³² Traduction libre de l'auteur. Le texte original est le suivant: « *It is difficult to provide a precise definition of legal interpretation, because the answer would depend on some basic ontological choices. Most scholars, therefore, prefer to distinguish between different philosophical theories of legal interpretation [...]* ».

³³ Pour d'autres commentaires sur l'interprétation en droit, lire notamment : GIEDRE, *Appréciation économique*, p.252 et références citées ; BESSON/GÄCHTER, *Interprétation*, p.6-7 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.9 ss ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 43 ss ad Remarques préliminaires.

d'avancer logiquement dans notre réflexion, nous évoquons ci-après quelques définitions à titre illustratif :

- 35 ➤ Selon CÔTÉ/BEAULAC/DEVINAT³⁴, l'interprétation de la loi est un processus par lequel sont déterminés le sens et la portée des règles énoncées dans le texte de ladite loi. De ce fait, interpréter un texte législatif consiste –de la part du juriste– à établir le contenu de la règle dont le texte fournit le support matériel ainsi qu'à fixer le domaine d'application notamment temporelle, territoriale et personnelle de cette règle.
- 36 ➤ A en croire GUINCHARD/DEBARD³⁵, interpréter une norme juridique, c'est en dégager à la fois le sens exact et la portée, c'est-à-dire le champ d'application temporel, spatial et juridique, ainsi qu'une éventuelle relation de supériorité ou d'infériorité avec d'autres normes.
- 37 ➤ Pour sa part, relevant que le droit est une technique de résolution des conflits et un mécanisme nécessaire à la paix, à la tranquillité et à l'harmonie dans les rapports entre les composantes d'une société, NYABIRUNGU³⁶ estime que l'interprétation est un problème juridique fondamental, dans la mesure où elle constitue la « porte d'entrée au droit » ainsi qu'aux solutions que celui-ci doit apporter aux problèmes qui se posent dans la société.
- 38 ➤ Quant à DELNOY³⁷, interpréter juridiquement c'est donner une signification à l'expression de volonté du législateur, en découvrant à partir des signes (que sont les phrases) en quoi consistent les règles que celui-là édicte et quelle est exactement sa volonté.
- 39 ➤ Enfin, KALUBA³⁸ note pertinemment qu'« un texte n'a de sens que par et dans l'interprétation. Interpréter un texte c'est découvrir son sens caché ou déposé. C'est également choisir entre plusieurs significations qui lui sont données celle qui se rapproche plus de la volonté de son auteur. L'interprétation a pour but d'obtenir le sens du texte ou de délivrer son secret ».
- 40 Au regard de ces quelques définitions, nous pouvons admettre à la suite de DEDEURWAERDER³⁹ que l'interprétation est « l'office du juriste », peu importe sa qualité. Elle est ainsi au centre de l'activité du spécialiste du droit et constitue une « phase importante du raisonnement juridique »⁴⁰. Autrement dit, qu'il s'agisse pour

³⁴ CÔTÉ/BEAULAC/DEVINAT, *Interprétation*, p.4

³⁵ GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Interprétation d'une norme juridique », p.629

³⁶ NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.13

³⁷ DELNOY, *Méthodologie*, p.92

³⁸ KALUBA, *Justice constitutionnelle*, p.426

³⁹ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.90 ss N.93 ss et références citées.

⁴⁰ DELNOY, *Méthodologie*, p.85

le juriste d'appliquer ou de donner son avis sur une règle de droit, il doit en savoir la signification. Il est, à cet effet, appelé à connaître les interprétations en vigueur, notamment l'état de la jurisprudence et de la doctrine administrative et juridique. C'est indéniablement une difficulté réelle à laquelle le juriste est confronté, d'une manière ou d'une autre, dans l'identification ou l'application de la norme juridique⁴¹. Cette interprétation devrait aboutir à des solutions pratiques, concrètes et efficaces⁴². Somme toute, l'interprétation doit seulement conduire à déceler d'éventuelles lacunes ou des silences qualifiés de la norme (loi) et non pas du droit, car ce dernier ne peut, en principe, être lacunaire⁴³.

Du reste, comme dans toutes les branches du droit, l'interprétation a toute son importance en droit fiscal ; elle est même indispensable, tant il est vrai que « la complaisance sur ce point est susceptible d'entraîner une déstabilisation du droit fiscal lui-même »⁴⁴. 41

1.1.3. Interprétation *versus* qualification en droit

Juridiquement, il y a lieu de distinguer entre « interprétation » et « qualification » dans le processus de mise en application d'une norme. Il s'agit de deux notions à la fois différentes et complémentaires. 42

Qualifier les faits, c'est les ranger dans une catégorie juridique qui permettra d'identifier leur régime⁴⁵. La qualification juridique est l'action de donner à un fait, à un objet le nom qui lui revient légalement, en fonction de son régime juridique. C'est un procédé intellectuel qui consiste à rattacher un cas concret à un concept juridique abstrait reconnu par une autorité normative, afin de lui appliquer son régime adéquat⁴⁶. Elle est donc « fondée sur la considération d'une ligne de démarcation entre le droit posé *in abstracto* et l'espèce concrète en quête de sa norme »⁴⁷. 43

L'interprétation, quant à elle, permet de confirmer ou infirmer le résultat dégagé de la confrontation de l'abstrait et du concret effectuée par le processus de qualification, en révélant le sens ou le contenu exacte même du nom, de la catégorie ou du régime juridique abstrait choisi pour être appliqué au fait, objet ou cas concret. Dès lors, la qualification a pour objet les faits qu'elle tente de catégoriser selon la définition juridique ; tandis que l'interprétation s'occupe de la règle de droit qu'elle tente de clarifier. 44

⁴¹ BESSON/GÄCHTER, *Interprétation*, p.3

⁴² RABAULT, *Interprétation de la loi*, N.7

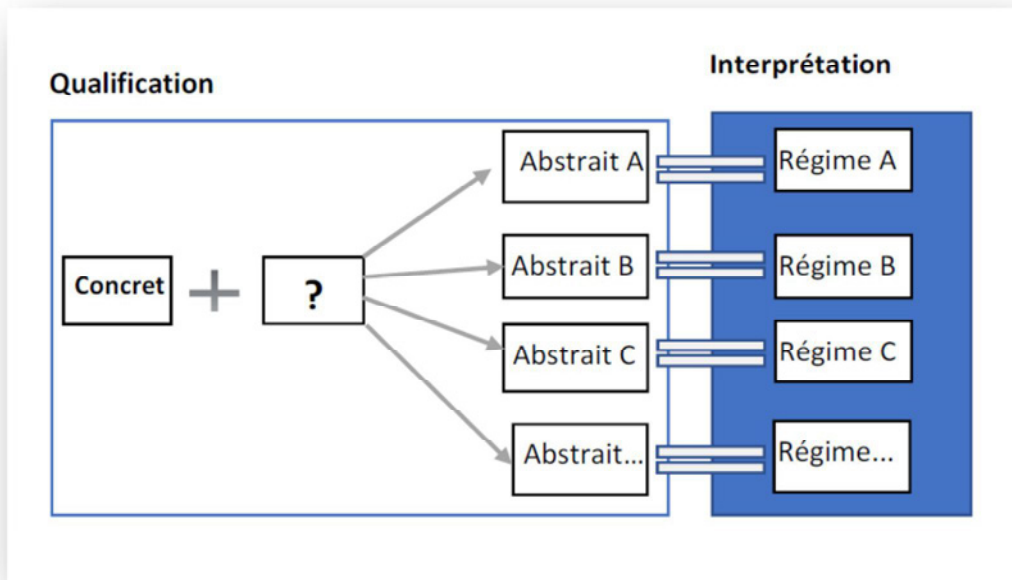
⁴³ CERUTTI, *Traduction et interprétation*, RZ 14

⁴⁴ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.70 N.24

⁴⁵ AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.25

⁴⁶ Dans ce sens, voy. GUETTOUCHI, *Substance over form*, p.110 ; VINDARD, *Qualification*, p. 17 ss N.3 ss

⁴⁷ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.25 N.22 et référence citée.

Figure 1 : *Interprétation versus qualification en droit*

1.2. Trilogie méthodologique classique d'interprétation de la norme juridique

- 46 En principe, une loi ou norme juridique est appelée à régir toutes les matières auxquelles se rapporte la lettre ou l'esprit de l'une de ses dispositions⁴⁸. Il découle de ce postulat que la portée d'une disposition légale doit être fixée selon deux modalités alternatives : soit littéralement, c'est-à-dire selon la perception des mots qui constituent ladite disposition (1.2.1), soit dans la recherche et le discernement de la pensée ou la volonté originelle de son auteur, certainement au moment du processus de rédaction (1.2.2). Par ailleurs, la doctrine admet certes une possibilité d'étendre par analogie le sceptre d'une disposition de loi aux matières qui ne se rapportent pas expressément à sa lettre ou à son esprit, cependant cette analogie n'est sans antagonisme à l'égard du principe de la légalité (1.2.3).
- 47 La trilogie méthodologique traditionnelle de l'interprétation juridique – telle qu'esquissée ci-dessus – ne fait pas l'unanimité⁴⁹ dans la doctrine juridique⁵⁰ ; elle a

⁴⁸ Voy. Article 1, al.1, du Code Civil Suisse du 10 décembre 1907 (RO 24 245).

⁴⁹ Au sujet de l'absence d'unanimité au sein de la doctrine juridique sur la classification des méthodes d'interprétation, voir notamment GIEDRE, *Appréciation économique*, p.256 et références citées.

⁵⁰ Une frange d'auteurs auxquels se relie CORNU, distingue plusieurs méthodes ou éléments d'interprétation, à savoir : littéral, systématique, historique, téléologique, évolutionniste, et de conformité à la Constitution (Cf. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.29 ss). Pour notre part, en vue d'une meilleure compréhension de l'objet de cette partie de recherche, nous estimons judicieux d'agréger tous les éléments ou méthodes d'interprétation en trois conceptions ou courants.

néanmoins l'avantage d'agréger et de faciliter une meilleure compréhension des possibilités d'interprétation qui sont à la portée de l'interprète.

1.2.1. Principe de l'acte clair ou théorie de l'« *interpretatio cessat in claris* »

1.2.1.1. Contenu du principe

Qualifiée autrement de « judaïque, traditionnelle ou restrictive »⁵¹, l'interprétation littérale est originellement fondée sur l'adage du droit romain « *Interpretatio cessat in claris* »⁵², dont la transcription française est « l'interprétation cesse quand un texte est clair »⁵³. Cet aphorisme connaît parfois d'autres déclinaisons⁵⁴ qui traduisent en toile de fond la même pensée : pour les textes juridiques clairs, toute interprétation est exclue⁵⁵. Ainsi, en cas de clarté d'un acte écrit, le principe posé est celui de la limite du pouvoir de l'interprète qui ne peut se permettre de donner à l'acte un sens autre que celui que ses termes révèlent⁵⁶. En ce qui concerne particulièrement le Juge, il est en principe tenu d'appliquer le texte clair et précis dans une « simple attitude de contemplateur »⁵⁷. Dès lors, si la loi prévoit déjà une solution, il est tenu de l'appliquer, sans se permettre de trancher à l'encontre de la solution prise par le législateur, même si celle-ci lui paraît inappropriée au cas d'espèce⁵⁸. Un examen méticuleux de la morphologie d'un texte devrait permettre d'en appréhender l'objectif réel, étant donné qu'une quelconque signification s'abrite presque toujours sous le texte concerné⁵⁹.

48

Il ressort de ce qui précède que la théorie de l'acte clair conditionne fondamentalement toute interprétation à l'existence d'un malentendu, d'une « obscurité » sur son contenu ou sa portée. S'il n'y a aucune obscurité dans le texte, il n'y a pas de place à l'interprétation. C'est dans ce contexte que NYABIRUNGU⁶⁰ argue qu'il y a interprétation lorsque, face aux difficultés de compréhension et de détermination du champ d'application d'une loi, on cherche à déterminer le sens et la portée de celle-ci.

49

⁵¹ Cf. NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.49

⁵² SAVERIO, *In claris*, p.401 ss

⁵³ Littéralement « Là où il y a clarté, l'interprétation cesse » (NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.13). Par ailleurs, traduite en anglais par « *Interpretation stops when a text is clear* », l'expression est commentée par BARRETT-HALL en ces termes: « *Judicial interpretation is only necessary when the plain meaning of statutory text does not reveal clear legislative intent or leads to ambiguous results [...]. The principle is based on the Latin maxim of statutory interpretation, interpretatio cessat in claris: there is no need for interpretation when the text is clear* » (BARRETT-HALL, *Interpretive Exception*, p.613 s).

⁵⁴ Les autres déclinaisons de l'adage sont notamment : « *Absoluta sententia expositore non indiget* » ; « *Actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat* » ; « *Clara non sunt interpretanda* » ; « *In claris non sit interpretatio* » ; « *Quum in verbis nulla ambiguitas est, non debet admitti voluntatis quaestio* ». Voy. ROLAND, *Expressions latines*, « *Interpretatio cessat in claris* », p.161

⁵⁵ ROLAND, *Expressions latines*, « *Interpretatio cessat in claris* », p.161

⁵⁶ DRAND, *Interpretatio cessat*, p.3 ; DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.35 N.30

⁵⁷ L'expression est empruntée chez VINDARD, *Qualification*, p.451 N.582 s et références citées. Dans le même sens, GUEZ, *L'interprétation*, p.209 N.773

⁵⁸ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.10

⁵⁹ LÉVESQUE, *Interprétation*, p.68

⁶⁰ NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.13

Cet auteur estime qu'on ne parlerait alors d'interprétation que lorsqu'un texte fait montre d'obscurité, d'ambiguïté ou de lacune au moment où il faut donner une solution concrète à un cas concret. Ainsi, la définition de l'interprétation pourrait être cristallisée en ces termes : « la détermination ou la précision du sens et de la portée d'un texte obscur ou ambigu »⁶¹.

- 50 Par ailleurs, il n'est pas sans intérêt de faire remarquer que l'attachement de l'interprétation littérale au sens apparent ou textuel de la norme serait nettement rassurant dans un paysage juridique territorial doté d'une seule langue officielle, comme c'est bien le cas en République Démocratique du Congo⁶². En effet, l'avantage de l'existence d'une seule langue officielle, dans un système juridique, est de donner plus de poids à la formulation des normes juridiques⁶³. *A contrario*, dans les systèmes juridiques où cohabitent plusieurs langues officielles, comme en Suisse⁶⁴ et en Belgique⁶⁵, l'existence de plusieurs versions d'un même texte – tributaires du nombre des langues – peut poser un problème en termes de version à prioriser, en cas d'interprétation littérale divergente corrélativement aux versions en concurrence. Si ces dernières s'avèrent inconciliables, il serait judicieux de relativiser la portée de l'interprétation littérale et de se tourner vers les autres méthodes d'interprétations⁶⁶.

1.2.1.2. Remise en cause du principe

- 51 Plusieurs critiques ont été formulées à l'endroit de la théorie de l'acte clair. En effet, on reproche à celle-ci notamment un caractère inexact et stérilisant⁶⁷ : Inexacte, car cette théorie suppose la perfection de la norme – qui n'existerait ni dans le fond, moins encore dans la forme – alors même que cette norme reste fondamentalement perfectible au regard des erreurs, des insuffisances, des contradictions et des ambiguïtés qui la caractérisent souvent⁶⁸. C'est avec pertinence que KALUBA a pu noter ceci à propos du caractère naturellement imparfait de toute norme juridique :

⁶¹ Ibidem.

⁶² En effet, la langue officielle de la République Démocratique du Congo est le « français ». Cf. Article 1 al.7 de la Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006, telle que révisée dans certains articles par la Loi n° 11/002 du 20 janvier 2011.

⁶³ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.50 et références citées.

⁶⁴ L'article 70, al.1, de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RO 1999 2556) dispose que l'allemand, le français et l'italien sont les trois langues officielles de la Confédération. Le romanche (qui est une langue non écrite) est aussi langue officielle pour les rapports que la Confédération entretient avec les personnes de langue romanche.

⁶⁵ Aux termes de l'article 4 al.1 de la Constitution fédérale de la Belgique (coordonnée le 17 février 1994), les langues officielles belges sont le français, le néerlandais et l'allemand.

⁶⁶ OBERSON, *Droit fiscal*, p.60 N.3 et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.36

⁶⁷ Cass. Be, *Mercuriale* 2016, p.109 et références citées ; VINDARD, *Qualification*, p.454 s N.588 s et références citées ; NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.51 et références citées.

⁶⁸ DELNOY, *Méthodologie*, p.85. Cet auteur insiste en ce sens : « la doctrine du sens clair ne peut pas nier que les textes contiennent parfois des erreurs ou des contresens manifestes [...] ».

« Que ce soit du point de vue doctrinal ou du point de vue jurisprudentiel, le droit ne peut tout simplement pas s'enfermer dans une lecture littérale stricte. Considérer que l'application du droit doit se faire à la lettre suppose que les textes de droit sont omniscients et omnipotents et aptes à générer des solutions évidentes à toutes les configurations des litiges sociétaux. Pourtant, dès leur conception même, les textes de droit s'apparentent à des instruments intrinsèquement lacunaires en ce sens qu'ils ne peuvent pas offrir une représentation fidèle de la réalité. Les mots utilisés dans le droit peuvent eux-mêmes être polysémiques comme le montrent les travaux de l'herméneutique.[...] »⁶⁹.

52

La méthode littérale est indexée de stérilisante dans la mesure où elle fige le droit dans une attitude dépassée, alors que – de caractère dynamique – le droit nécessite une adaptation constante au mouvement des faits sociaux qu'il régit, impliquant éventuellement certains réajustements de la norme par le Juge. Le droit – mieux le système juridique – doit être conçu comme un processus évolutif et dynamique qui doit être perpétuellement remis en cause. Aucune branche juridique n'échappe à cette nécessité d'évoluer ⁷⁰. Bien évidemment, c'est pour stabilobosser le caractère dynamique des disciplines juridiques que MARDIÈRE⁷¹ a fait remarquer à juste valeur – à la suite d'une observation attentive sur le paysage juridique français – que « le droit fiscal écrit souffre d'une grande instabilité. Il change trop souvent et dans des proportions importantes. Cet état du droit peut se lire dans le Code général des impôts, qui est un obèse très mal commode à utiliser. Car après le vote de chaque loi de finances, il faut trouver de la place, entre les articles existants, pour les dispositions nouvelles [...] »⁷². A notre avis, ce postulat est commun à bon nombre de systèmes fiscaux de tradition civilistes, comme la Suisse, la Belgique et le Congo.

53

Par ailleurs, la notion même de clarté – qui découlerait de l'adage « *interpretatio cessat in claris* » – fait jaser au sein de la doctrine. En effet, des voix⁷³ font remarquer, à juste titre, que le concept de texte clair revêt en lui-même une ambiguïté, dans la mesure où la clarté est une notion subjective et relative, nécessitant une prise en considération des effets de contexte et de la nature des situations auxquelles on prétend appliquer le texte. Cette critique peut se nourrir également de la prise de position ci-après de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) :

54

« [...] Aussi clair que le libellé d'une disposition légale puisse être, dans quelque système juridique que ce soit [...], il existe immanquablement un élément d'interprétation judiciaire. Il faudra toujours élucider les points douteux et s'adapter aux changements de situation »⁷⁴.

55

Tout compte fait, il va sans dire que l'hypothèse de la clarté d'une norme ne devrait aucunement être invoquée pour priver l'interprète de la possibilité de rechercher, au-

56

⁶⁹ KALUBA, *Justice constitutionnelle*, p.431

⁷⁰ GUEZ, *L'interprétation*, p.194 N.723

⁷¹ MARDIÈRE, *Pouvoir créateur du Juge*, p.234

⁷² MARDIÈRE, *Pouvoir créateur du Juge*, p.234

⁷³ Dans ce sens, voy. DINDARD, *Qualification*, p.451 N.583 ; DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.38 N.32 ; DELNOY, *Méthodologie*, p.90

⁷⁴ CEDH, 22 nov. 1995, SW c. Royaume-Uni, série A, n° 335-B, §36

delà de la lettre, une solution extrinsèque à la norme, qui soit compatible avec l'intérêt d'une meilleure compréhension de celle-ci.

1.2.2. Recherche de la volonté de l'auteur ou prééminence de l'esprit sur la lettre de la norme

1.2.2.1. Portée de la démarche

- 57 La recherche de la volonté de l'auteur d'une norme est une démarche qui vise à faire primer l'esprit sur la lettre de ladite norme. Elle est qualifiée d'interprétation « téléologique »⁷⁵. Elle consiste à éclairer la norme par son but, en recherchant et en discernant la volonté ou la pensée qui animait l'auteur du texte au moment de sa rédaction, en prenant en compte l'environnement propre à la norme dans un ensemble fonctionnel plus large, sans se faire illusion de croire que l'on applique à un cas d'espèce uniquement une norme isolée⁷⁶.
- 58 En d'autres termes, grâce à cette approche, le sens exact d'une norme peut être dégagé par la recherche de son but et de la volonté du législateur (*ratio legis*), en situant le texte dans son contexte de départ et en prenant en compte la place qu'il occupe dans un ensemble normatif (argument *a rubrica*)⁷⁷. Ce postulat est repris notamment dans les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales (mis à jour en 2011), concrètement en ces termes:
- 59 « Il est important que les entreprises contribuent aux finances publiques des pays d'accueil en acquittant avec ponctualité les impôts dont elles sont redevables. En particulier, les entreprises devraient se conformer à la lettre comme à l'esprit des lois et règlements fiscaux des pays où elles opèrent. Respecter l'esprit de la loi signifie comprendre et suivre l'intention du législateur. [...] Une entreprise respecte l'esprit des lois et règlements fiscaux si elle prend des mesures raisonnables pour déterminer l'intention du législateur et interprète ces règles fiscales conformément à cette intention, à la lumière du texte de loi et de la jurisprudence contemporaine pertinente »⁷⁸.
- 60 La stipulation ci-dessus permet d'affirmer derechef que la démarche de l'interprétation téléologique vise — en cas d'aporie inhérente à la lettre de la norme — à révéler plutôt la volonté de l'auteur de cette norme afin d'être en phase avec le but ou l'objectif ultime [de celle-ci].

⁷⁵ NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.51 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.51

⁷⁶ DELNOY, *Méthodologie*, p.193 s ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.61 N.8 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.37 ; DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.40 N.34

⁷⁷ NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.53

⁷⁸ OCDE, *Principes directeurs multinationales 2011*, p.71 N.1 ss

1.2.2.2. Variante de la démarche : une approche contextuelle et historique de l'interprétation juridique

Une autre manière de rechercher systématiquement le contenu axiologique d'une norme consiste à la situer dans son rang juridique, en la confrontant à la norme immédiatement supérieure par rapport à l'ordre hiérarchique des normes juridiques nationales ou internes⁷⁹. 61

Il convient de préciser que le concept d'ordre normatif ou ordonnancement juridique renvoie à l'ensemble des règles juridiques (constitution, traités, lois, ordonnances, arrêtés, etc.) qui sont en vigueur dans un territoire donné et qui y établissent le statut des personnes publiques et privées ainsi que leurs rapports juridiques réciproques. Il s'agit d'un État social existant à un moment donné, d'après les règles de droit s'imposant aux hommes du groupement social considéré et les situations juridiques qui s'y rattachent. Il existe un ordonnancement juridique dans chaque État et dans chaque entité disposant d'un pouvoir normatif, à l'instar de l'Union Européenne. Il existe aussi un ordre juridique international qui est formé par l'ensemble des traités, conventions, accords, ententes et décisions pris en commun par les États⁸⁰. 62

Cela dit, à l'aune de l'approche interprétative fondée sur le respect de la logique pyramidale des normes, lorsqu'on voudra typiquement interpréter le texte d'un règlement, on se référera au sens déjà fourni par un texte de loi dans le même domaine ; lorsqu'il s'agira d'un texte de loi, on se référera à un traité ; et pour un traité à la « Constitution »⁸¹, et *vice-versa* selon le monisme ou dualisme consacré par l'ordre normatif domestique⁸². De ce fait, tous les textes juridiques doivent systématiquement être placés dans le contexte d'une interprétation conforme à la Constitution ou à un traité⁸³. Cette approche est en outre structuraliste, car elle consiste à comprendre un texte d'après l'« économie générale » de la loi dans laquelle il figure, c'est-à-dire par 63

⁷⁹ OBERSON, *Droit fiscal*, p.62 N.9 et références citées ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 44 ad Remarques préliminaires.

⁸⁰ Dans ce sens, lire : GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Ordonnancement juridique », p.792 ; VINDARD, *Qualification*, p.25 s N.12 et références citées ; BRAUDO/BAUMANN, *Dictionnaire*, « Ordonnancement juridique », en ligne (consulté le 14 octobre 2017).

⁸¹ Pour un *excursus* en droit français, il y a lieu d'indiquer que la référence à la Constitution implique plus que le texte de celle-ci. On parlerait plutôt du « bloc de constitutionnalité » qui est une notion méconnue notamment de droits suisse, belge et congolais. En effet, le bloc de constitutionnalité est composé du texte de la Constitution, de son Préambule, de celui de la Constitution de 1946, de la Déclaration des droits de 1789, des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République, auxquels il faut désormais ajouter la Charte de l'environnement de 2004 (loi constitutionnelle n° 2005-205 du 1^{er} mars 2005, modifiant le Préambule de la Constitution). Voy. DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.138 N.142

⁸² Pour plus de précision sur le monisme et le dualisme juridiques, voy. section 7.2.3.2

⁸³ Voy. CORNU, *Evasion et interprétation*, p.44

rapport aux autres textes (dispositions ou articles) de la même loi, et même par rapport aux « idées sur la base desquelles la loi a été adoptée »⁸⁴.

- 64 Par ailleurs, la quête du sens exact d'une norme juridique peut mouvoir l'interprète vers les travaux préparatoires⁸⁵, antérieurs à l'adoption du texte. Généralement, ces documents préparatoires ne sont pas publiés⁸⁶, mais ils sont susceptibles de fournir de précieux indices sur la volonté historique du législateur (ou rédacteur) ainsi que sur les motifs qui ont justifié son intervention⁸⁷. Ils peuvent de ce fait révéler le sens que le législateur voulait donner à certains vocables particuliers, et permettre de comprendre l'économie générale de la loi ainsi que la portée donnée à sa structure⁸⁸. Il est néanmoins recommandé de relativiser la portée de ces documents en les maniant avec circonspection, car ils ne sont pas nécessairement la seule émanation des spécialistes et mettent en phase plusieurs sensibilités desquelles se dégage seulement une tendance générale⁸⁹. En plus, les travaux préparatoires perdent de la valeur à mesure du temps qui passe⁹⁰. Somme toute, ils ne doivent pas être d'une importance *sine qua non* dans le processus d'interprétation.

1.2.3. Approche analogique d'interprétation : *Ubi eadem ratio idem jus !*

1.2.3.1. Contenu et portée de l'analogie

- 65 Face à une situation juridique inédite – non expressément réglementée par une norme en vigueur – qui nécessiterait une solution juridique idoine, il est permis dans une certaine proportion d'y appliquer le traitement juridique réservé à une autre situation semblable et formellement réglementée⁹¹. C'est cela l'interprétation analogique qui, en d'autres termes, permet d'étendre l'application d'une règle de droit à une situation juridique qui n'a pas été nommément désignée dans la loi par le législateur, en se servant de l'élément téléologique au-delà même du sens possible des mots⁹². Ce

⁸⁴ DELNOY, *Méthodologie*, p.165

⁸⁵ Par « travaux préparatoires », l'allusion est faite notamment aux textes ci-après : exposé des motifs, rapports des commissions, interventions des rapporteurs et autres orateurs, avant-projets comptes rendus, directives, etc.

⁸⁶ TERCIER, *Rédaction juridique*, p.41

⁸⁷ La recherche de la volonté de l'auteur de la norme par le recours aux travaux préparatoires, est qualifiée par certains auteurs de « méthode historique », car on se fonde sur la volonté du législateur au moment de la promulgation de la loi. Voy. OBERSON, *Droit fiscal*, p.61 N.7 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.30 ss et références citées.

⁸⁸ DELNOY, *Méthodologie*, p.92

⁸⁹ Cf. NYABIRUNGU, *Interprétation*, p.54 ; GUEZ, *L'interprétation*, p.107 s N.388 ss ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.39 s et références citées ; DELNOY, *Méthodologie*, p.194 et référence citée.

⁹⁰ OBERSON, *Droit fiscal*, p.61 N.7

⁹¹ NYBAIRUNGU, *Interprétation*, p.59 et références citées.

⁹² CORNU, *Evasion et interprétation*, p.237

raisonnement par analogie est dit « *a pari* »⁹³ et correspond à la maxime latine « *ubi eadem ratio idem jus* », dont la traduction française littérale est « à mêmes considérations même droit »⁹⁴. Voici un exemple :

« Un règlement municipal prescrit que les chiens doivent être tenus en laisse lorsqu'ils sont dans un lieu public. Suivant l'argument *a pari*, le guépard doit aussi être tenu en laisse puisque les raisons qui justifient l'application de la règle aux chiens (protection des personnes et des biens) justifient également son application au guépard »⁹⁵.

66

Dans certains cas de figure, l'interprétation analogique est explicitement autorisée par le législateur sous forme de renvoi⁹⁶. Cela pourrait aussi se produire dans certaines circonstances particulières où le rédacteur ou l'auteur d'un texte se réserve de détailler avec minutie les situations auxquelles doit s'appliquer ce texte, de manière à permettre une prise en charge ultérieure des situations semblables. DEDEURWAERDER⁹⁷ constate que c'est le cas en droit fiscal, notamment avec les conventions fiscales internationales dont la liste des impôts qu'elles sont censées régir est généralement indicative. Selon l'auteur, cela est matérialisé par l'insertion de l'adverbe « notamment » dans l'énumération des impôts concernés, ou d'une clause prévoyant l'application de la convention aux impôts futurs de nature identique ou analogue, avec pour conséquence que cette application ne serait pas ainsi exclue à un impôt non expressément ciblé, pourvu que ce dernier « soit de nature identique ou analogue aux impôts énumérés par la convention »⁹⁸.

67

Dans plusieurs systèmes juridiques du globe, certes la plupart des textes juridiques sont rédigés de manière assez claire, garantissant à cet effet une bonne accessibilité à tout citoyen ; mais les législateurs évitent parfois de creuser en détail certaines dispositions dans l'optique de permettre une adaptation des lois aux changements de circonstances. En effet, il est fastidieux de prévoir – dans la rédaction d'une règle générale et abstraite – tous les cas de figure susceptibles de survenir, ou de décrire avec exactitude et perfection les contenus de tous les mots et notions, sans tomber dans

68

⁹³ Etymologiquement, du latin « *a* » (par ou en raison de) et « *par* » (égal à, pareil, apparié, semblable), cette locution signifie « par analogie, pour la même raison ». Un « raisonnement *a pari* » consiste à mettre en avant un cas similaire au cas en question et à considérer que la loi ou la règle appliquée au premier doit l'être pour le second. On part en effet du principe que si une loi a statué pour une situation donnée, elle est applicable pour une situation similaire. Pour plus de détails, lire en ligne : <http://www.toupie.org/Dictionnaire/Raisonnement_pari.htm> (ressource consultée le 2 juillet 2019).

⁹⁴ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.54 N.49

⁹⁵ Exemple tiré du portail électronique du Bureau canadien de la traduction (Travaux publics et Services gouvernementaux) : <<https://www.btb.termiumplus.gc.ca/>> (consulté le 2 juillet 2019).

⁹⁶ C'est le cas, en droit suisse notamment, avec l'article 145 alinéa 2 de la Loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) qui évoque carrément une analogie des articles 140 à 144 de la même loi.

⁹⁷ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.55 N.49 et références citées.

⁹⁸ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.55 N.49 et références citées.

une narration inutile et ennuyeuse⁹⁹. L'interprétation analogique peut donc s'avérer utile pour combler certaines « lacunes » de la loi, concernant particulièrement ses modalités d'application à un état de fait situé également dans son champ d'application¹⁰⁰.

- 69 A cet effet, il convient de préciser qu'il existe généralement deux types de lacunes : d'une part, la « lacune proprement dite » ou « authentique » (« *Authentic gap* » en anglais et « *Echte Lücke* » en allemand), qui résulte du mutisme ou de l'abstention du législateur, qui choisit de ne pas se prononcer sur une question qu'il aurait dû impérativement traiter ; et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation¹⁰¹. La loi est ainsi incomplète¹⁰². Dans cet ordre d'idée, nous pouvons distinguer – à la lumière de la doctrine¹⁰³ – trois catégories de lacunes proprement dites : D'abord, l'ambiguïté ou lacune d'indétermination, qui renvoie à une situation où un système de normes offre plusieurs possibilités de solutions concurrentes. Ensuite, l'antinomie ou lacune de conflit qui caractérise la coexistence dans le système juridique de deux normes ou principes incompatibles, nécessitant une conciliation. Enfin, le vide juridique ou lacune au sens strict, qui cristallise une situation totalement imprévue.
- 70 A l'opposé de la lacune proprement dite, se trouve la « lacune improprement dite » (« *False gap* » en anglais et « *Unechte Lücke* » en allemand), qui se matérialise par une solution légale insatisfaisante ; c'est-à-dire, la solution prévue par le législateur ne donne pas de résultat escompté pour être appliqué à un cas de figure donné¹⁰⁴. En réalité, il s'agit d'une perception subjective et tributaire du jugement de valeur de l'interprète, alors que fondamentalement il n'y a pas de lacune comme telle, mais bien un défaut de la loi¹⁰⁵.
- 71 En droit fiscal, l'interprétation peut amener au comblement d'une lacune proprement dite, et c'est même obligatoire de procéder à cet exercice pour permettre une application correcte de la loi (complètement de la loi)¹⁰⁶. Cette possibilité est en revanche exclue en cas de lacune improprement dite à laquelle, en principe, l'interprète

⁹⁹ CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.10 ; OBRIST, *Réalisation systématique*, p.114 et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.12

¹⁰⁰ CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.10

¹⁰¹ OBRIST, *Réalisation systématique*, p.155 s et références citées ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.62 N.11 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 45 ad Remarques préliminaires ; AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.2 et les références citées.

¹⁰² CORNU, *Evasion et interprétation*, p.80

¹⁰³ Voy. RABAULT, *Interprétation de la loi*, N.12 ; CANIVET, *Activisme judiciaire*, p.29 N.50

¹⁰⁴ OBERSON, *Droit fiscal*, p.62 N.11 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 45 ad Remarques préliminaires ; AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.2 et références citées ; OBRIST, *Réalisation systématique*, p.155 s et références citées.

¹⁰⁵ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.80

¹⁰⁶ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.81 et p.264

ne doit aucunement substituer sa propre solution, même si subjectivement le résultat qui découle de la norme applicable ne lui paraît pas satisfaisant¹⁰⁷. Fondamentalement, seul le législateur est habilité à combler une lacune improprement dite (« correction de la loi » ou « correction des effets de la loi »), en application du principe de la séparation des pouvoirs¹⁰⁸.

Toutefois, il est exceptionnellement permis à l'interprète de combler une lacune improprement dite (correction de la loi) dans la mesure où « le résultat est manifestement choquant et serait, en conséquence, constitutif d'un abus de droit »¹⁰⁹. En effet, la notion d'abus de droit permet au juge de corriger les défauts ou les imperfections de la loi par l'admission, dans les cas les plus choquants, d'une restriction supplémentaire fondée sur le principe général de l'interdiction¹¹⁰. Nous verrons plus loin¹¹¹ que l'interdiction de l'abus de droit est un principe général du droit parfois codifié dans certains systèmes juridiques¹¹², et fait obstacle à l'exercice ou l'usage manifestement déréglé, déloyal, outrancier, excessif, somme toute choquant d'un droit juridiquement reconnu¹¹³. On se trouve en présence d'un abus de droit lorsqu'un droit est employé contrairement à son but pour la réalisation d'intérêts que ce droit n'est pas censé protéger. Dès lors, il est permis à l'interprète de corriger les situations où l'application de la loi conduit à un résultat insatisfaisant, ce afin de faire échec à l'abus de droit qui tirerait profit de lacunes improprement dites sous-jacentes à la loi. Néanmoins, les conditions admettant la correction de la loi doivent être formellement supérieures à celles requises pour un simple complètement de la loi¹¹⁴.

72

1.2.3.2. Interprétation analogique *versus* légalité fiscale

La théorie de l'interprétation analogique n'a jamais été la bienvenue particulièrement en droit pénal où la norme est de stricte interprétation, en vertu du principe de la « légalité des délits et des peines »¹¹⁵. Ce principe postule que les lois d'incrimination et de pénalité doivent être appliquées sans extension ni restriction, dans la mesure où

73

¹⁰⁷ OBERSON, *Droit fiscal*, p.62 N.11 ; AFSCHRIFT, *Contribuable*, N.2 et références citées ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 45 ad Remarques préliminaires ;

¹⁰⁸ OBRIST, *Réalisation systématique*, p.156 et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.81 ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.135 et références citées.

¹⁰⁹ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.81 s et références citées ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.155

¹¹⁰ ABBET, *Abus de droit*, p.206 s

¹¹¹ Voy. Section 4.1.2.2

¹¹² Notamment en Suisse avec l'article 2, al.2, du Code civil du 10 décembre 1907, qui dispose : « L'abus manifeste d'un droit n'est pas protégé par la loi ».

¹¹³ PICHONNAZ, *Abus de droit*, p.146 N.5 ss

¹¹⁴ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.82

¹¹⁵ Exprimé en latin par la maxime « *nullum crimen, nulla poena sine lege* » (pas de crime, ni de peine sans loi), le principe postule que les infractions doivent être définies avec clarté et précision, ainsi que les peines qui leur sont applicables. Cf. GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Principe de légalité », p.666

elles peuvent heurter de plein fouet les libertés individuelles¹¹⁶. Dans cette optique, GUEZ¹¹⁷ note que la loi pénale relève avant tout de l'odiosité, un caractère qu'elle a en commun avec la loi fiscale ; ce qui fait que les deux lois inspirent un sentiment d'horreur instinctive de la part des sujets du droit.

- 74 Il coule ainsi de source que le recours à l'interprétation analogique n'est pas – ou mieux pas du tout – bien accueilli en droit fiscal, dans la mesure où, à titre exemplatif, le Juge ou l'administration ne peut se permettre d'étendre la liste des sujets ou de l'objet de l'imposition¹¹⁸. En effet, que ce soit en droits suisse¹¹⁹, belge¹²⁰ ou congolais¹²¹, l'exigence en droit fiscal d'une base légale est fondamentale et constitutionnelle¹²², car la fiscalité est un domaine dans lequel les interventions des pouvoirs publics touchent directement à la propriété des contribuables¹²³. Ces derniers doivent être protégés notamment contre l'arbitraire en matière d'imposition. Si non, ils peuvent être proactivement impulsés à mettre en œuvre certaines actions destinées à réduire autant que possible leur facture fiscale (évasion fiscale); ce qui contrasterait en définitive avec l'intérêt général en vertu duquel les pouvoirs publics doivent disposer du financement nécessaire à l'action publique¹²⁴.
- 75 Ainsi, le principe de la légalité fiscale est, en réalité, une consécration constitutionnelle de la protection juridique de la propriété privée, permettant d'éviter notamment l'arbitraire des autorités fiscales¹²⁵. Il constitue l'une des « illustrations emblématiques » des relations contiguës entre le droit constitutionnel et le droit fiscal¹²⁶. Il prescrit que les règles régissant l'établissement et le recouvrement de l'impôt ou encore la procédure, doivent être prévues par la « loi »¹²⁷ et définies en des termes

¹¹⁶ CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Interprétation stricte », p.297

¹¹⁷ GUEZ, *L'interprétation*, p.30 N.104

¹¹⁸ Dans ce sens, voy. OBERSON, *Droit fiscal*, p.62 N.10 et références citées ; RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.70 N.24 ; GUEZ, *L'interprétation*, p.46 N.173. Abondant dans le même sens, RABAULT fait remarquer que dans certains cas – comme pour le calcul de l'impôt – la liberté de l'interprète est d'ailleurs nulle, car les administrations et les juridictions utilisent des logiciels spécialement conçus à cet effet (RABAULT, *Interprétation de la loi*, N.3). Pour sa part, DEDEURWAERDER stabilobosse le fait que les chiffres constituent l'une des matières où le droit fiscal est d'interprétation stricte (DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.367 ss N.355 ss).

¹¹⁹ L'article 127 (point 1) de la Constitution suisse dispose : « *Les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi.* »

¹²⁰ L'article 170, § 1^{er}, de la Constitution fédérale belge précitée, dispose : « *Aucun impôt au profit de l'état ne peut être établi que par une loi* ».

¹²¹ L'article 174 de la Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006 (telle que modifiée et complétée en 2011) dispose : « *Il ne peut être établi d'impôts que par la loi. La contribution aux charges publiques constitue un devoir pour toute personne vivant en République Démocratique du Congo. Il ne peut être établi d'exemption ou d'allègement fiscal qu'en vertu de la loi* ».

¹²² OBERSON, *Droit fiscal*, p.30 N.2 ss ; OBRIST, *Réalisation systématique*, p.113 ; LIÉGEOIS, *Disponibilité du revenu*, p.127 ss N.363 ss.

¹²³ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.71 N.27 ; OBRIST, *Droit fiscal*, p.24 N.24 et références citées ; GUEZ, *L'interprétation*, p.43 s N.160 ss et références citées .

¹²⁴ OBRIST, *Réalisation systématique*, p.113 et les références citées.

¹²⁵ Voy. BOURGEOIS/TRAVERSA, *DTC and Tax avoidance*, p.129

¹²⁶ LACHAPPELLE/WATTIER, *Influence*, p.392 et 404, spécialement N.5.23 et références citées.

¹²⁷ Il s'agit de la « loi » au sens large, à savoir toutes les normes juridiques, indépendamment de leur rang (constitution, traité international, loi, ordonnance, etc.). Voy. BELLANGER, *Principes*

suffisamment clairs et précis, pour permettre aux contribuables de s'acquitter convenablement de leur dette fiscale¹²⁸. Ce postulat procède, en toile de fond, de la garantie de la sécurité juridique – l'un des piliers de la notion de l'État de droit¹²⁹ – qui recommande entre autres que la règle fiscale soit prévisible (« *Predictability* » en anglais et « *Voraussehbarkeit* » ou « *Berechenbarkeit* » en allemand) et fiable (« *Reliability* » en anglais et « *Verlässlichkeit* » en allemand)¹³⁰. Dans cette optique, la CJUE a dû rappeler à maintes reprises, notamment en ce qui concerne l'application du droit européen, que :

« Le principe de sécurité juridique exige [...] que tout acte communautaire qui produit des effets juridiques soit clair, précis et porté à la connaissance de l'intéressé de telle manière que celui-ci puisse connaître avec certitude le moment à partir duquel ledit acte existe et commence à produire ses effets juridiques »¹³¹.

76

Pour revenir à la notion de la stricte interprétation des lois pénales susmentionnée en début de cette section, il convient d'indiquer qu'elle s'incruste dans la règle générale selon laquelle lorsqu'un texte contient une disposition spéciale, celle-ci ne doit pas être étendue aux cas comparables non visés par le texte : du latin « *Exceptio est strictissimae interpretationis* »¹³², dont l'une des déclinaisons est « *Favores ampliandi, odiosa sunt restringenda* »¹³³.

77

Cette règle est également d'application en droit fiscal. En effet, l'impôt constitue une exception admise par la Constitution, étant donné qu'il envahit la propriété privée. Il ne peut exister d'impôt que si un texte le prévoit expressément. De ce fait, le juge

78

constitutionnels, p.51. Dans ce sens, LACHAPPELLE/WATTIER fournissent également la précision suivante sur la légalité fiscale : « Il découle qu'aucun prélèvement fiscal, ni élément essentiel de l'impôt, ne peut être établi sans l'intervention directe de l'assemblée démocratiquement élue du niveau de pouvoir compétent (loi, décret, ordonnance, règlement provincial ou communal). Lorsque sont, au contraire, concernés des « éléments accessoires à l'impôt », une délégation au pouvoir exécutif est, en principe, admissible » (LACHAPPELLE/WATTIER, *Influence*, p.392 N.6 et références citées).

¹²⁸ BELLANGER, *Principes constitutionnels*, p.58 et références citées ; CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.1 et références citées. Dans le même sens, voy. OCDE, *BEPS Action 1*, p.17, précisément encadré 1.1

¹²⁹ La notion d'« État de droit » implique la primauté du droit sur le pouvoir politique dans un État et tous (gouvernants et gouvernés) doivent obéir à la loi. En d'autres termes, l'expression « État de droit », traduite de l'allemand « *Rechtsstaat* », est employée pour caractériser un État dont l'ensemble des autorités politiques et administratives, centrales et locales, agit en se conformant effectivement aux règles de droit en vigueur et dans lequel tous les individus bénéficient également de libertés publiques et de garanties procédurales et juridictionnelles. Voy. GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « État de droit », p.488

¹³⁰ YERSIN/AUBRY GIRARDIN, CR-LIFD, n. 94 ad Remarques préliminaires.

¹³¹ CJCE, 22 janvier 1997, *Opel Austria c. Conseil*, aff. T-115/94, Rec. CJCE, p. 5041. Dans le même sens, voy. CJCE, 21 juin 1988, *Commission c. Italie*, aff. 257/86, Rec. CJCE, p.3249 ; CJCE, 15 décembre 1987, *Irlande c. Commission*, aff. 325/85, Rec. CJCE, p. I-3283 ; CJCE, 13 mars 1990, *Commission c. France*, aff. C-30/89, Rec. CJCE, p.I-691.

¹³² À traduire par « les exceptions sont d'interprétation stricte ». Voy. GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Interprétation stricte », p.629 s

¹³³ Qui signifie que « les dispositions qui créent des charges pour les particuliers doivent être interprétées strictement ; celles qui leur sont favorables doivent, au contraire, être interprétées largement ». Cf. DELNOY, *Méthodologie*, p.187

chargé d'appliquer la loi fiscale doit considérer que, si cette loi ne régit pas une situation déterminée, c'est que cette dernière n'est pas soumise à l'impôt¹³⁴. C'est ce qu'AFSCHRIFF¹³⁵ qualifie de « franchise générale des personnes et des choses »¹³⁶, en vertu de laquelle tout ce qui n'est pas expressément visé par la loi n'est pas taxable¹³⁷. En conséquence, on ne peut user de l'analogie pour étendre la portée des dispositions de lois fiscales qui – quand bien même elles seraient favorables ou défavorables au contribuable – restent d'interprétation stricte, conformément au principe de la légalité fiscale susmentionné. En d'autres termes, il ne convient pas de compléter une loi fiscale sous prétexte de l'interprétation. En cas de doute, l'interprétation défavorable au « fisc »¹³⁸ doit seule être retenue, en vertu du postulat « *in dubio contra fiscum* »¹³⁹. Néanmoins, TIBERGHIE¹⁴⁰ fait remarquer que ce postulat ne s'applique qu'en cas de portée incertaine de la loi, après l'épuisement des moyens d'interprétation autorisés. Dès lors, en cas de doute sur les circonstances de fait dans lesquelles la loi fiscale doit être appliquée, il ne s'agit pas d'une question d'interprétation mais bien celle de preuve, à laquelle la règle « *in dubio contra fiscum* » ne s'applique aucunement.

- 79 Par ailleurs, la légalité fiscale est tributaire d'un autre principe, celui du consentement de l'impôt, sur lequel est fondée la légitimité politique du prélèvement de l'impôt. Fondamentalement, il convient de distinguer entre le « consentement de l'impôt » et le « consentement à l'impôt » :
- 80 Le premier – également qualifié de principe de « consentement démocratique à l'impôt »¹⁴¹ – est une notion juridique qui renvoie à la reconnaissance par tous, au travers de la Constitution, de la prérogative pour les pouvoirs publics de lever l'impôt. Comme l'ont pertinemment indiqué BOUVIER et compagnie¹⁴², le principe de la légalité fiscale répond adéquatement à la certitude quasi-dogmatique que les impôts ne peuvent être établis en toute légitimité qu'à la suite du consentement du peuple ou de ses représentants. Le postulat est clairement posé par le principe anglophone « *No*

¹³⁴ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.71 N.27 ; AFSCHRIFF, *Contribuable*, N.1

¹³⁵ AFSCHRIFF, *Contribuable*, N.4

¹³⁶ Cette expression est également reprise par MALHERBE J., *Fraude*, p.18

¹³⁷ LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.60

¹³⁸ Le terme « fisc » est l'appellation classique des services financiers chargés d'établir et de percevoir les impôts. Etymologiquement, du latin « *fiscus* » qui signifie « trésor public ». Voy. GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Fisc », p.522 ; CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Fisc », p.247. Dans le cadre de cette étude, le terme fisc est utilisé comme synonyme d'administration fiscale ou autorité fiscale.

¹³⁹ Dont la traduction est : « En cas de doute sur leur portée, les lois fiscales doivent être interprétées en faveur du contribuable. » Cf. REYMOND, *Légalité et interprétation*, p.292 ; LITANNIE/VOLANTE, *Ingénierie fiscale*, p.59 et références citées. Etymologiquement, l'adage serait attribué à MODESTIN qui l'avait rédigé en réponse au décret « *ut fisco faveat : non puto delinquere eum, qui in dubiis questionibus contra fiscum facile responderit* ». Voy. GUEZ, *L'interprétation*, p.100 N.364

¹⁴⁰ TIBERGHIE, *Droit fiscal*, p.33 N.0216 s et références citées.

¹⁴¹ Voy. BOURGEOIS/TRAVERSA, *Contribuables*, p.1573

¹⁴² BOUVIER/ESCLASSAN/LASSALE, *Finances*, p.633 ss N.611 ss et références citées.

taxation without representation !»¹⁴³. En d'autres termes, le consentement de l'impôt – dans la mesure où il fonde la légitimité politique du prélèvement financier à opérer – implique que ce prélèvement soit de manière explicite agréé par ceux sur qui pèse la charge fiscale ou par leurs représentants¹⁴⁴.

Le « consentement à l'impôt » est, en revanche, une notion sociologique qui implique l'acceptation individuelle de l'impôt, la soumission volontaire à l'obligation fiscale¹⁴⁵. Il trouverait son origine notamment en France où les vassaux donnaient leur accord à la guerre déclarée par le suzerain, et donc à son financement par un effort collectif. Ces assemblées de vassaux ont donné naissance aux premiers parlements, qui ont conservé une compétence particulière pour décider des règles fiscales¹⁴⁶.

81

Pour une illustration du consentement de l'impôt, nous pouvons évoquer singulièrement le cas du système juridique suisse où ce principe se matérialise notamment par l'usage de la votation populaire sur certaines questions fiscales (référendum fiscal), qui procure une entière légitimité aux décideurs. En effet, le référendum est une particularité de la démocratie directe en Suisse. Il est dit obligatoire lorsque sa procédure vise à soumettre inévitablement au scrutin populaire une question après son adoption par l'organe délibérant. Il est dit facultatif lorsqu'un scrutin n'est organisé que si un certain nombre de citoyens ou de cantons le demande.

82

Au niveau fédéral, l'article 140 alinéa 1^{er} de la Constitution helvétique¹⁴⁷ soumet obligatoirement au vote du peuple et des cantons les révisions de ladite Constitution, l'adhésion à des organisations de sécurité collective ou à des communautés supranationales, ainsi que les lois fédérales déclarées urgentes, dépourvues de base constitutionnelle et dont la durée de validité dépasse une année (sorte de procédure d'urgence). Dans cette optique, des référendums ont été organisés en matière fiscale notamment : pour rejeter un impôt sur le capital en 1922 ; pour refuser l'augmentation de l'impôt en 1975 ; pour rejeter, le 14 juin 2015, la Réforme de la fiscalité successorale ; pour rejeter, le 12 février 2017, le projet sur la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE3) ; pour avaliser, le 19 mai 2019, le projet de Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'Assurance-vieillesse et survivants (RFFA). Au niveau cantonal, la Constitution de chaque État fédéré définit les objets soumis au référendum obligatoire. Cependant, tous les cantons doivent, sur pied de l'article 51 de la Constitution fédérale, soumettre la révision de leurs Constitutions respectives au référendum obligatoire. Certains cantons soumettent aussi toutes les lois cantonales au référendum obligatoire ainsi que les dépenses dépassant un certain montant (référendum financier).

83

¹⁴³ NOËL, *Fraude fiscale*, p.38

¹⁴⁴ BOUVIER/ESCLASSAN/LASSALE, *Finances*, p.633 N.611

¹⁴⁵ GUEZ, *L'interprétation*, p.33 N.114 s et références citées ; MOLÉ, *Paradis fiscaux*, p.243 et références.

¹⁴⁶ MARDIÈRE, *Pouvoir créateur du Juge*, p.230 ; BOUVIER/ESCLASSAN/LASSALE, *Finances*, p.633 N.612

¹⁴⁷ A savoir la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RO 1999 2556).

- 84 En conclusion de cette section réservée à l'approche interprétative analogique, il convient d'indiquer que la remise en cause de ladite approche ne devrait pas être systématique en droit fiscal, car – tel que nous le décrivons ultérieurement¹⁴⁸ – l'émergence de la théorie de la réalité économique légitime une interprétation atypique (dite « économique »), qui s'affirme de plus en plus en tant que méthode située à cheval entre la téléologie et l'analogie¹⁴⁹. Ainsi, à la suite de RYSER/ROLLI¹⁵⁰, nous pouvons certifier que « l'interprétation analogique est honnie si elle aboutit à la création de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs. En dehors de ces cas, elle n'est aucunement exclue même pour les adeptes du légalisme »¹⁵¹.

1.2.4. Quel type d'interprétation prioriser ?

- 85 La problématique réellement posée dans cette section est celle de la hiérarchisation entre les trois moyens ou voies d'interprétation prérappelés, en l'occurrence la théorie de l'acte clair, la recherche de la volonté de l'auteur de la norme par le primat de l'esprit sur la lettre, et l'approche analogique. En effet, il est souvent plausible que cette trilogie interprétative entre pleinement en ligne de compte et pose à l'interprète un embarras de choix, notamment lorsque le concerné ne parvient pas à un résultat identifique après usage séparé de chaque méthode interprétative¹⁵².
- 86 En tout état de cause, l'interprète est libre d'apprécier et de choisir la méthode la mieux adéquate qui puisse permettre de dégager le sens approprié au cas qui lui est présenté. A ce propos, le postulat posé par la doctrine¹⁵³ est l'absence de hiérarchie rigide entre les types d'interprétation classiques. Des auteurs comme PERRIN¹⁵⁴ estime en revanche que l'embarras du choix devrait faire primer l'interprétation téléologique, étant donné que c'est elle qui traduit l'axiologie immanente de la norme. CORNU¹⁵⁵ objecte en relevant que cet argumentaire n'est pas solide, dans la mesure où l'interprétation téléologique a ses limites, notamment le risque pour l'interprète d'aller au-delà même de la valeur du texte en présence. Nous partageons cet avis dans la mesure où – tel que nous le décrivons ultérieurement¹⁵⁶ – la méthode téléologique permet parfois au juge de tenir compte de ses considérations personnelles (équité) dans la recherche du

¹⁴⁸ Voy. Section 1.3.

¹⁴⁹ GIEDRE, *Appréciation économique*, p.246 et références citées ; PONCE, *Évasion fiscale*, p.130 et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.237

¹⁵⁰ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.79 N.28

¹⁵¹ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.79 N.28

¹⁵² CORNU, *Evasion et interprétation*, p.52

¹⁵³ CERUTTI, *Traduction et interprétation*, RZ.14 et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.53 et références citées.

¹⁵⁴ PERRIN, *Interprétation judiciaire*, p.249.

¹⁵⁵ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.53

¹⁵⁶ Voy. Section 2.1.1.3.

sens réel de la norme, ce qui pourrait par ricochet l'écartier de la volonté même de l'auteur de la norme.

Par ailleurs, il convient d'indiquer que la conception moderne de l'interprétation juridique privilégie un équilibre entre le respect de la lettre de la norme et la réalisation des objectifs qui lui sont afférents¹⁵⁷ ; ce qui fonde les acteurs de l'interprétation à procéder par une symbiose de toutes les méthodes disponibles, par leur interchangeabilité et comparabilité plus ou moins souples¹⁵⁸.

87

En conclusion de cette section réservée à la méthodologie classique de l'interprétation juridique, nous pouvons noter que celle-ci est une systématique ou opération intellectuelle qui, selon la conception exégétique, consiste à découvrir le véritable sens des normes, identifié à la volonté du législateur¹⁵⁹. Elle fait intervenir un certain nombre de procédés dont le choix et l'usage sont justifiés par la découverte du fondement et de la finalité d'une règle ou d'une volonté spécialement édictée ou exprimée pour être appliquée à un cas ou situation donné. Ainsi, l'interprète cherchera, par un choix judicieux de solutions placées devant lui, à incarner l'auteur de ladite règle (ou volonté).

88

1.3. Émergence de l'interprétation économique et sa place en droit fiscal

1.3.1. Fondement dogmatique de l'interprétation économique

1.3.1.1. Remarques préliminaires

D'entrée de jeu, il n'est pas sans intérêt de relever que le droit fiscal est considéré comme l'étude des règles et mécanismes par lesquels l'État ainsi que les collectivités publiques se procurent les ressources financières nécessaires à l'action publique, au moyen de l'impôt et des autres prélèvements obligatoires¹⁶⁰. En tant que branche juridique destinée à régler les relations fiscales entre les pouvoirs publics et le contribuable, le droit fiscal relève du droit public¹⁶¹. Cependant, il entretient aussi une large accointance avec le droit privé, dans la mesure où il intervient dans les relations

89

¹⁵⁷ CÔTÉ/BEAULAC/DEVINAT, *Interprétation*, p.455 N.1449 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.52

¹⁵⁸ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.76 N.28 ; DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.20 N.15

¹⁵⁹ Cf. DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.19 N.14

¹⁶⁰ VINDARD, *Qualification*, p.25 N.11 et références ; MAUBLANC, *Droit fiscal*, p.376 ; CABRILLAC, *Dictionnaire*, « Droit fiscal », p.202 ; ALBERT/PIERRE/RICHER, *Dictionnaire*, « Fiscalité », p.253 s ; BUABUA, *Traité de droit fiscal*, p.13 ; PAPADAMAKI, *Aides d'État*, p.41 N.41.

¹⁶¹ OBRIST, *Droit fiscal*, p.1 N.1 et références citées. Par ailleurs, au sein même du droit public, certains auteurs rangent spécifiquement le droit fiscal parmi les branches du droit administratif (Cf. GIEDRE, *Appréciation économique*, p.248), tandis que les autres le classifient sous le droit public financier ou finances publiques (Cf. GAUDEMET/MOLINIER, *Finances*, p.25 s).

privées génératrices de flux économiques¹⁶². Ce qui nous fait dire que le droit fiscal est une matière de droit public baignant dans les eaux du droit privé¹⁶³.

- 90 Ce postulat ne dénie tout de même pas au droit fiscal une autonomie par rapport aux autres branches du droit public ainsi que celles du droit privé. Pour ce qui est de l'essentiel de la présente recherche scientifique, sans marquer le pas sur les débats houleux des juristes au sujet de l'idée d'une éventuelle autonomie du droit fiscal¹⁶⁴, nous pouvons admettre à la suite d'une certaine doctrine¹⁶⁵ que cette discipline est une partie indépendante de l'ordre juridique à l'instar du droit public et du droit privé, et ne se trouve donc pas dans un rapport de subordination avec ceux-ci.
- 91 Néanmoins, il convient de relativiser cette autonomie, car le droit fiscal ne sous-entend pas pour autant le rejet systématique notamment des principes d'interprétation consacrés en droit public et en droit privé, ceux-ci constituant le droit commun (1.3.1.2). Aussi est-il évident que la place singulière reconnue au droit fiscal – par rapport aux autres branches juridiques – lui confère la possibilité d'appréhender spécifiquement la substance essentielle de certaines situations ou transactions juridiques sous un angle situé hors du droit commun, et de passer outre les définitions formulées par ce dernier. Il s'agit ainsi d'une logique inhérente à la nature du droit fiscal – mais inspirée de la comptabilité financière – qu'il convient d'analyser sous le vocable de réalisme économique (1.3.1.3). Ce réalisme du droit fiscal ne fait pas l'unanimité notamment au sein de la doctrine, révélant ainsi une dialectique aux allures antagonistes entre les adeptes et les opposants de la théorie de la réalité économique (1.3.1.4).

1.3.1.2. Relativisation de l'autonomie du droit fiscal en matière d'interprétation de la norme juridique

1.3.1.2.1. Cadre conceptuel de l'autonomie : ostracisme ou particularisme ?

- 92 Étymologiquement, le concept d'autonomie a une double racine latine, en l'occurrence « *autos* » (soi-même) et « *nomos* » (norme, loi, règle). Il désigne logiquement le pouvoir de se déterminer soi-même ; la capacité de doter à soi-même sa propre norme, loi ou règle. Dès lors, une discipline juridique est dite autonome lorsqu'elle a ses finalités, ses

¹⁶² VINDARD, *Qualification*, p.29 N16 et références citées ; GIEDRE, *Appréciation économique*, p.249 et références citées ; CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.2

¹⁶³ KALONJI, *Droit fiscal*, p.36

¹⁶⁴ Ce débat sur l'autonomie du droit fiscal a opposé notamment en France, dans la première moitié du siècle dernier, TROTABAS à GÉNY, le premier affirmant l'autonomie du droit fiscal comme branche à part entière du droit (Voy. TROTABAS LOUIS, *Essai sur le droit fiscal*, In : RSLF, 1928) et le second déniait toute quelconque autonomie au droit fiscal, préférant plutôt l'idée d'un droit spécial (GÉNY FRANCOIS, *Le particularisme du droit fiscal*, In : Mélanges Carré de Malberg, Paris, Sirey, 1933). Pour d'autres détails sur ce débat relatif à l'autonomie du droit fiscal, voy. MARDIÈRE, *Histoire de l'interprétation*, p.263 ss

¹⁶⁵ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.202 ss N.193 ss ; GUEZ, *L'interprétation*, p.136 N.486 ss ; MARDIÈRE, *Pouvoir créateur du Juge*, p.231 et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.217 et références citées ; MARDIÈRE, *Pouvoir créateur du Juge*, p.231 et références citées.

sources et ses techniques propres, distinctes de celles des autres disciplines. A cela s'ajoute l'existence d'un jargon ou d'une terminologie propre ; ce qui fait de la discipline autonome un *corpus* de règles spéciales, particulières, spécifiques¹⁶⁶.

A en croire VINDARD¹⁶⁷, la notion d'autonomie d'une branche juridique peut révéler deux conceptions : d'une part, la branche autonome se défait complètement du droit commun en se suffisant à elle-même, et rejette toute confluence avec une autre branche juridique (ostracisme) ; d'autre part, la branche autonome procède par une sélection de règles du droit commun et n'accueille que celles qui concordent avec sa propre logique ainsi que ses objectifs (particularisme). De ce fait, la branche autonome devient un droit spécial avec notamment pour conséquence que le juge peut se permettre, en cas de mutisme de la loi spéciale, de se rapprocher du droit commun pour trouver une solution nécessaire. C'est cette seconde conception – à savoir celle qui conçoit une branche juridique autonome comme étant simplement un droit spécial – à laquelle nous faisons allusion, dans la suite de cette recherche scientifique, toutes les fois que nous évoquons l'autonomie du droit fiscal. En effet, ce dernier n'est pas en autarcie vis-à-vis du droit commun.

93

1.3.1.2.2. Particularisme flexible du droit fiscal à l'aune de la pratique interprétative

Tout en affirmant sa spécificité inhérente aux objectifs qu'il poursuit ainsi qu'à la logique de laquelle il répond, le droit fiscal fait souvent incursion dans d'autres disciplines relevant du droit public ou du droit privé, pour y puiser certaines interprétations et qualifications déjà clairement définies, pour le besoin de l'accomplissement de ses objectifs, à savoir l'application des lois fiscales. C'est dans cette optique que le droit fiscal est qualifié de droit de « superposition »¹⁶⁸, qu'il est malaisé de subsumer exclusivement sous le droit public ou le droit privé.

94

Pour un *excursus* illustratif de la superposition du droit fiscal sur le droit privé dans le paysage juridique helvétique, nous pouvons évoquer le cas du droit de mutation, qui est un impôt cantonal et communal indirect¹⁶⁹. Dans le cadre de la collecte de cet impôt dont le fait générateur est constitué de certaines transactions immobilières, la notion

95

¹⁶⁶ KALONJI, *Droit fiscal*, p.36 et références citées.

¹⁶⁷ VINDARD, *Qualification*, p.26 s N.13 s et références citées.

¹⁶⁸ Dans ce sens, *voy.* MAUBLANC, *Droit fiscal*, p.376 ; DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.1 N.1 et références citées.

¹⁶⁹ En effet, le droit de mutation (également appelé « droit d'enregistrement » dans le Canton de Genève ou *Lods* dans le Canton de Neuchâtel) est un impôt non harmonisé (uniquement prélevé par les cantons ou du moins leurs communes) et non obligatoire pour les cantons (pour preuve, les cantons de Zurich et de Schwyz ne le perçoivent pas du tout). Il est considéré tantôt comme un émolument représentant une contre-prestation due lors de l'enregistrement du nouveau propriétaire au registre foncier, tantôt comme un impôt dont l'objectif est simplement fiscal. Cf. OBRIST, *Droit fiscal*, p.347 ss N.412 ss

de « transfert/aliénation de l'immeuble » doit généralement être comprise selon le sens lui attribué en droit privé, par opposition à la même notion interprétée dans le contexte de l'impôt sur les gains immobiliers¹⁷⁰. Le droit de mutation est généralement prélevé sur les transferts d'immeubles au sens de l'article 655 du Code civil¹⁷¹ et, dans des nombreux cantons, sur les accessoires au sens de l'article 644 alinéa 2 du même Code¹⁷². Cela dit, dans le cas de figure, le droit fiscal emprunte la qualification déjà établie en droit civil pour s'en servir dans l'accomplissement de sa mission d'imposition¹⁷³.

- 96 Les exemples de superposition du droit fiscal sur les autres disciplines sont légion, notamment en ce qui concerne les définitions relatives aux notions de « personnalité morale », « salaire », « établissement public », « donation », « solidarité », « substitution », etc.¹⁷⁴, pour lesquelles tout renvoi de la loi fiscale – vers une autre discipline juridique mieux outillée – tient généralement en lisière le juge ou l'autorité fiscale qui ne s'en écarte que très rarement¹⁷⁵. En d'autres termes, il existe une certaine présomption juridique absolue en faveur d'un sens retenu en droit commun que le juge et le fisc ne peuvent remettre en question, car lorsque le législateur fiscal veut reprendre une notion de droit commun et lui allouer un autre sens en matière fiscale, il le dit de manière explicite. S'il ne le dit pas, il y a alors la présomption qu'il a souhaité garder en matière fiscale la définition déjà conçue en droit commun¹⁷⁶.
- 97 Au reste, malgré sa posture extravertie aux allures intempestives, le droit fiscal sait très bien adapter à sa propre logique les définitions et qualifications qu'il emprunte, en leur conférant un contenu plus ou moins différent de celui qu'elles avaient dans les disciplines originelles¹⁷⁷. Cela est particulièrement évident en ce qui concerne les

¹⁷⁰ OBRIST, *Droit fiscal*, p.349 N.417 ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.234 et références citées.

¹⁷¹ Cet article définit et fixe les critères déterminatifs des immeubles ainsi que leurs dépendants.

¹⁷² Cette disposition est ainsi libellée : « *Sont des accessoires les objets mobiliers qui, d'après l'usage local ou la volonté clairement manifestée du propriétaire de la chose principale, sont affectés d'une manière durable à l'exploitation, à la jouissance ou à la garde de celle-ci et qu'il y a joints, adaptés ou rattachés pour le service de la chose* ».

¹⁷³ Dans la même veine, le Tribunal Cantonal de Neuchâtel (Cour de Droit Public) a également confirmé le référencement du droit fiscal à la définition forgée par le droit civil, lorsqu'il a jugé – dans une affaire ayant pour objet le droit de mutation – que : « *les transferts sont immobiliers lorsqu'ils ont pour objets des immeubles ou des droits sur des immeubles au sens civil (bien-fonds, droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, mines, parts de copropriété d'un immeuble)* ». Voy. CDP.2016.182 du 25 avril 2017, consid.3, publié le 16 juin 2017.

¹⁷⁴ Pour d'autres exemples, voy. CONSTANTIN, *Lois d'impôts*, p.3

¹⁷⁵ DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation*, p.384 N.368 et références citées.

¹⁷⁶ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.274

¹⁷⁷ C'est le cas de la notion de revenu qui pourrait englober même les produits issus des activités illicites ou illégales, telles que la prostitution. Dans certains systèmes juridiques, comme en droit congolais, la prostitution est illégale au regard du droit pénal (article 174 bis du Décret du 30 janvier 1940 portant Code pénal), et les produits qui en sont issus sont traités de la même manière et sont éventuellement saisis ; mais ces mêmes produits dont les actes principaux seraient passés inaperçus, pourraient être déclarés comme revenus auprès du fisc. Tout compte fait, c'est notamment le fait de

moyens d'interprétation. En effet, dans ce domaine précis, le droit fiscal se réfère à la méthodologie interprétative généralement consacrée en droit commun, tout en gardant au mieux la faculté de procéder à certaines adaptations correspondant à ses spécificités¹⁷⁸. De ce fait, nous pouvons déduire que tous les principes généraux déjà évoqués en matière d'interprétation de la norme juridique¹⁷⁹ s'appliquent *mutatis mutandis* à la norme fiscale, tout en tenant compte des spécificités du domaine fiscal. Pour rappel, l'interprète est tenu d'appliquer la norme juridique telle qu'elle est formulée par son auteur, en particulier le législateur. Si néanmoins cette formulation n'exprime pas clairement la volonté de l'auteur, l'interprète sera convié à rechercher cette volonté au travers de l'élément téléologique.

1.3.1.3. Réalisme économique du droit fiscal : une transposition du principe « *substance over form* » de tradition comptable

1.3.1.3.1. Remarques préliminaires

Le principe de l'autonomie du droit fiscal – tel que circonscrit précédemment¹⁸⁰ – révèle par ailleurs l'existence d'un autre principe : celui du réalisme économique¹⁸¹. Ce dernier apparaît à la fois comme la démonstration et la conséquence de l'autonomie du droit fiscal¹⁸². Etant donné que cette autonomie confère au droit fiscal la faculté de ne pas s'arc-bouter sur les qualifications et interprétations énoncées par le droit commun, il est plausible de saisir le contenu de certaines situations fiscales sous un angle typiquement économique¹⁸³. Concrètement, cela peut « consister à se fonder sur le contenu matériel d'un phénomène à l'exclusion de sa forme extérieure, ou de prendre en considération le contenu des accords juridiques en lieu et place des désignations civiles choisies par les parties »¹⁸⁴. C'est cela transcender la forme pour atteindre la substance (« *substance over form* » en anglais), qui est originairement un principe de droit comptable (1.3.1.3.2) que le droit fiscal a emprunté pour une meilleure réalisation de quelques-uns de ses objectifs fondamentaux (1.3.1.3.3).

98

chercher à englober dans ses définitions certaines situations écartées du droit commun, qui justifie parfois le degré élevé d'abstraction avec lequel sont souvent conçues les normes fiscales.

¹⁷⁸ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.167 s

¹⁷⁹ En particulier, voy. Section 1.2.4.

¹⁸⁰ Voy. Section 1.3.1.2.1.

¹⁸¹ Le principe du réalisme économique est désigné également par les expressions « théorie de la réalité économique », « point de vue économique », « approche économique », « doctrine économique », « interprétation et qualification selon la réalité économique », etc. Voy. GIEDRE, *Appréciation économique*, p.246 s et références citées ; CORNU, *Evasion et interprétation*, p.203 et références citées.

¹⁸² GUEZ, *L'interprétation*, p.138 s N.500 et références citées.

¹⁸³ Dans ce sens, lire : GUEZ, *L'interprétation*, p.138 s N.501 ; VINDARD, *Qualification*, p.75 N.79

¹⁸⁴ CORNU, *Evasion et interprétation*, p.203. Dans le même sens, voy. VINDARD, *Qualification*, p.75 N.79

1.3.1.3.2. Portée du principe « *substance over form* » en droit comptable

- 99 D'emblée, il convient d'indiquer que la comptabilité générale (appelée également « comptabilité financière ») a pour objectif principal de révéler l'état de santé financière de l'entreprise ou la société aux gestionnaires ainsi qu'aux partenaires, en particulier ceux qui assurent son financement (actionnaires, prêteurs, fournisseurs, etc.). Elle est strictement réglementée et censée produire des états financiers (bilan, compte de résultats, annexes, etc.) conformes aux prescriptions légales. Ce conformisme vise à assurer une image fidèle de la situation réelle de l'entité économique de façon à ne pas induire en erreur les tiers qui nouent des liens d'affaires avec l'entité et à ne pas fausser le jugement de ceux qui en apportent du financement¹⁸⁵.
- 100 Cela dit, en comptabilité financière, la théorie du réalisme économique implique la prééminence de la réalité sur l'apparence et signifie fondamentalement que les événements comptables repris dans les états financiers doivent être présentés en fonction de leur nature économique¹⁸⁶. Cela procède de la règle anglophone « *substance over form* » (littéralement : la substance au-dessus de la forme)¹⁸⁷, qui préconise la prise en considération de la substance économique d'une situation ou transaction, plutôt que de s'en tenir à sa seule forme juridique. VERNIMEN/QUIRY/LE FUR¹⁸⁸ simplifient carrément la formule en recommandant de ne pas s'arrêter à la seule lecture superficielle ou juridique mais de viser plutôt la réalité économique.
- 101 Ainsi, le comptable ou l'analyste financier est tenu de prendre en compte la réalité économique des opérations et événements, en dépassant au besoin les seules catégories juridiques retenues¹⁸⁹ ; c'est-à-dire, il doit traduire le plus fidèlement possible ces opérations et événements en tirant toutes les conséquences juridiques issues des accords ou des contrats, sans s'attacher à la forme juridique apparente¹⁹⁰. Par exemple,

¹⁸⁵ Voy. CERRADA et AL., *Comptabilité*, p.6 ; CHARDONNENS, *Comptabilité*, p.20 ss

¹⁸⁶ Voy. Article 151 du Règlement (UE, Euratom) 966/2012, tel que précisé par l'article 235, §2, du Règlement délégué (UE) 1268/2012.

¹⁸⁷ Dont les traductions largement admises sont plutôt « prééminence du fond économique sur la forme juridique », « prééminence de la réalité financière sur l'apparence juridique », « prédominance de la substance sur l'apparence » (Voy. GUETTOUCHI, *Substance over form*, p.110 ; MULLER, *Prééminence*, p.7). Selon DE VRIES, l'expression « *substance over form* » est d'origine américaine et aurait été développée pour une première fois dans la jurisprudence « *Gregory vs Helvering* » (rendu en 1935 par la Cour Suprême des Etats-Unis) qui serait à la base du « *business purpose doctrine* » et du concept « *substance over form* » (Cf. DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.65 N.182). Par ailleurs, explicitant les concepts clef de l'expression « *substance over form* », ZIMMER/GASSNER notent ceci: « *Form (or legal form) refers to the concepts described by terms used in tax statutes, first and foremost terms used in private law statutes to describe private law concepts. [...] Form also refers to transactions carried out in accordance with the legal conditions set in the tax rule in question. [...] Substance refers to the economic content of the transaction or legal relation (often referred to as economic substance)* » (Cf. ZIMMER/GASSNER, *Form and substance*, p.24).

¹⁸⁸ VERNIMEN/QUIRY/LE FUR, *Finance*, p.98 N.6.15

¹⁸⁹ MULLER, *Prééminence*, p.2 ; OBERT/MAIRESSE, *Comptabilité*, p.8

¹⁹⁰ OGIEN, *Comptabilité*, p.283

un actif qui a été loué en crédit-bail à l'entreprise n'appartient pas juridiquement à cette dernière, mais celle-ci l'utilise de manière permanente (usage économique). Dès lors, *in casu specie*, il serait logique de comptabiliser l'actif comme s'il appartenait à l'entreprise¹⁹¹.

Dans un prisme antagoniste entre l'économique et le juridique, on pourrait même conclure maladroitement à une primauté du premier sur le second. RAYBAUD¹⁹² relève que – de ce point de vue antagoniste – le problème est plutôt mal posé dès lors qu'il vise à accréditer l'idée qu'il y aurait d'une part une réalité économique et d'autre part une réalité juridique, et qu'il faille privilégier systématiquement la première par rapport à la seconde, c'est-à-dire la subordination du droit à l'économie. GUETTOUCHI¹⁹³ insiste dans la même optique en relevant que, foncièrement, l'idée de la subordination du droit à l'économie n'est pas du tout à accréditer. Tel est aussi le cas au sein de l'IASB¹⁹⁴, où il n'a jamais été question de négliger l'analyse juridique pour lui préférer une analyse économique¹⁹⁵; il convient plutôt de confronter la substance juridique des opérations, dont la réalité économique fait partie, avec les qualifications formelles¹⁹⁶.

Tout compte fait, le rétablissement de la réalité économique sur la forme juridique, en vertu du principe de la prééminence du fond sur la forme, vise une opération de qualification des transactions et événements à comptabiliser selon les seules normes comptables, et non un arbitrage entre l'économique et le juridique¹⁹⁷. Ce principe est donc un vecteur d'une logique financière de la comptabilité qui garantit une image comptable fidèle à la réalité financière de l'entreprise. C'est un outil de rupture avec

¹⁹¹ VERNIMEN/QUIRY/LE FUR, *Finance*, p.98 N.6.15

¹⁹² RAYBAUD, *Droit comptable*, p.39

¹⁹³ GUETTOUCHI, *Substance over form*, p.110

¹⁹⁴ Le Bureau international des normes comptables, très connu sous son nom anglais d'*International Accounting Standards Board* (IASB), est l'organisme international chargé de l'élaboration des normes comptables internationales IAS/IFRS. Il a remplacé, depuis 2001, l'*International Accounting Standards Committee*, créé en 1973 par les instituts comptables de dix pays (Australie, Canada, France, Allemagne, Japon, Mexique, Pays-Bas, Royaume-Uni, Irlande et États-Unis). Ayant son siège à Londres, l'IASB est un organisme privé sous la tutelle de l'IASVOY (*International Accounting Standards Committee Foundation*), et a pour principaux buts : élaborer et publier des normes comptables internationales pour la présentation des états financiers ; promouvoir leur utilisation au niveau mondial ; publier des interprétations qui sont développées par l'*International Financial Reporting Standards Interpretations Committee*. D'autres détails peuvent être trouvés sur les portails électroniques : <http://www.ifrs.org/> et <https://www.iasplus.com/fr> (ressources consultées le 12 décembre 2017).

¹⁹⁵ Nous pourrions évoquer ici, par exemple, le point 4.6 du Cadre conceptuel de l'information financière publié par l'IASB en septembre 2010, qui stipule : « Pour apprécier si un élément satisfait à la définition d'un actif, d'un passif ou des capitaux propres, il convient de prêter attention à la substance sous-jacente et à la réalité économique, et non pas seulement à la forme juridique. »

¹⁹⁶ RAYBAUD, *Droit comptable*, p.39

¹⁹⁷ MULLER, *Prééminence*, p.7

un système comptable juridico-patrimonial jadis fondé sur le droit de propriété, et permet d'assurer la protection des créanciers ainsi que du crédit¹⁹⁸.

1.3.1.3.3. Reprise du principe « *substance over form* » en droit fiscal

- 104 Transposé en droit fiscal, le principe « *substance over form* » postule donc qu'en certaines circonstances, un contribuable soit tenu vis-à-vis du fisc par la substance économique de la transaction qu'il effectue, lorsque cette substance diffère de la forme juridique choisie¹⁹⁹. En d'autres termes, dans l'application des lois fiscales, le juge ou l'administration peut, dans le cas où la situation de fait réelle est différente de la situation juridique apparente, écarter ou faire abstraction de cette dernière en vue de restituer à l'opération imposable son véritable caractère²⁰⁰. REYMOND présente la « recette » avec humour, en la qualifiant de « cas dans lesquels le fisc écarte avec succès le voile du droit civil afin de découvrir dans leur nudité originelle la réalité contributive et la vérité fiscale »²⁰¹.
- 105 Il convient de préciser que l'apparence désigne, selon GUINCHARD/DEBARD²⁰², l'état d'une situation qui se présente sur la scène juridique de façon déformée. Pour sa part, VINDARD²⁰³ note que c'est l'aspect résultant – intentionnellement ou non – de la réunion de signes extérieurs par lesquels se manifeste ordinairement un état ou une fonction, et faisant croire que la personne parée de ces signes a réellement cet état ou cette fonction. Cette auteure renchérit en ces termes : appliquée à une situation de fait, l'apparence désigne le caractère ostensible, aisément perceptible de la réalité ; mais appliquée à une situation de droit, elle est utilisée comme mode de preuve d'un droit dont l'existence est déduite de l'ensemble des faits apparents reflétant sa présence.
- 106 Pour un *excursus* en droit suisse, du point de vue de la base légale, la réalité économique est exigée de manière expresse notamment par l'article 29a de la LHID – pour ce qui est de l'objet de l'impôt sur le capital – qui dispose que « *le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est augmenté de la part de leurs fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre* ». Quant aux autres impôts, le recours à la théorie de la réalité économique est utilisé de manière générale et non précisément comme dans le cas de la disposition précitée. Ainsi, une disposition fiscale peut – de différentes façons – exiger le recours à la réalité économique non pas de manière expresse, mais implicitement. Cela est rendu possible par l'usage que fait le législateur de certaines expressions à rattachement économique,

¹⁹⁸ GUETTOUCHI, *Substance over form*, p.112 et références citées ; OBERT, *IASB*, p.28

¹⁹⁹ DE VRIES, *Droit fiscal international*, p.65 N.182

²⁰⁰ PONCE, *Évasion fiscale*, p.129 et références citées ; MAUBLANC, *Droit fiscal*, p.377 ; TURRIN, *Fraude fiscale*, p.139 et référence citée.

²⁰¹ REYMOND, *Apparences et réalités économiques*, p.154

²⁰² GUINCHARD/DEBARD, *Lexique*, « Apparence », p.78

²⁰³ VINDARD, *Qualification*, p.101 N.110

telles que « tout autre avantage appréciable en argent », « toute prestation appréciable en argent », « toute autre activité lucrative indépendante », « charge fiscale préalable », « taxation intermédiaire », etc.²⁰⁴

Voici un exemple que nous empruntons avec délectation chez OBRIST²⁰⁵, qui permet d'illustrer suffisamment une situation dans laquelle le fisc peut être fondé à passer outre la forme juridique pour s'intéresser également à la substance économique, aux fins d'établissement de l'imposition :

« Une société anonyme (SA) est propriétaire d'un chalet à Gstaadt, qui pourrait facilement être loué à CHF 3 000 par mois. C'est cependant l'actionnaire unique de la SA qui y habite, pour un loyer mensuel de CHF 500. Dans une telle situation et même si la liberté contractuelle permet à la SA et à son actionnaire (même unique) d'avoir les relations contractuelles, on considère que la société devrait en principe réaliser dans ces relations un bénéfice aussi important qu'elle aurait réalisé si le contrat avait été passé avec un tiers (non-actionnaire). En outre, dans le cas d'espèce, l'actionnaire reçoit un avantage de la société qu'il n'aurait pas reçu s'il n'avait pas été actionnaire de la société en question. En louant l'appartement à CHF 500 en lieu et place de CHF 3 000, la société fournit un avantage de CHF 2 500 par mois à son actionnaire qu'elle n'aurait pas fourni à un tiers. Dans ce cas, l'actionnaire reçoit une prestation appréciable en argent qui est qualifiée de rendement de la fortune mobilière au sens de l'article 20 al. 1 lit. c LIFD²⁰⁶. [...] La notion d' « avantage appréciable en argent » de l'article 20 al.1 lit. c LIFD étant une norme à contenu économique, il n'est pas nécessaire pour qualifier de revenu imposable la différence entre le prix du marché (CHF 3 000) et le prix effectivement payé (CHF 500) d'avoir recours à la notion d'évasion fiscale. Il suffit d'interpréter la notion d' « avantage appréciable en argent » du point de vue économique. [...] »²⁰⁷.

Au regard de cette illustration, il va sans dire que la seule différence significative entre le prix auquel la SA loue le chalet à son actionnaire unique et le prix qui pourrait réellement être appliqué, en fonction des prix sur le marché de l'immobilier, peut donner lieu à l'interprétation économique dont le fondement – dans le cas de figure – est la notion d'avantages ou prestations appréciables en argent, qui est un concept à rattachement économique, tel que sus relevé.

Il n'est pas sans intérêt de préciser que la jurisprudence²⁰⁸ ainsi que la doctrine²⁰⁹ suisses appréhendent la notion de « prestation appréciable en argent » (« *geldwerte*

²⁰⁴ TORRIONE, *Réalité économique*, p.313 s et références citées ; OBERSON, *Droit fiscal*, p.63 s N.15 et références citées.

²⁰⁵ OBRIST, *Droit fiscal*, p.80 N.90

²⁰⁶ Qui dispose : « Est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier : [...] les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.). Lorsque des droits de participation sont vendus conformément à l'art. 4a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA), à la société de capitaux ou à la société coopérative qui les a émis, l'excédent de liquidation est considéré comme étant réalisé dans l'année pendant laquelle la créance de l'impôt anticipé prend naissance (art. 12, al. 1 et 1bis, LIA); l'al. 1bis est réservé ».

²⁰⁷ Dans le même sens, voy. ATF 102 Ib 166 consid. 1; ATF 107 Ib 325 consid. 4 p. 332; ATAF 2A.368/1995 du 24 avril 1996 consid. 3 ; ATAF 2A.39/2003 du 26 novembre 2003 consid. 3.3 ; ATAF 2P.250/2004 du 13 juin 2005 consid. 3.3; ATAF 2C_605/2014 et 2C_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6.2.1

²⁰⁸ Dans ce sens : ATF 115 Ib 279 consid. 9b ; ATF 119 Ib 431 consid. 2b

²⁰⁹ Notamment, voy. LIÉGEOIS, *Disponibilité du revenu*, p.408 s N.1306 s et références citées.

Vorteile » en allemand) sous trois conditions : d'abord, il doit s'agir de tout avantage attribué par une société – sans contre-prestation équivalente – à ses actionnaires, associés, membres de l'administration ou autres organes (ou à toute personne la ou les touchant de près) ; ensuite, cet avantage ne pourrait être accordé dans les mêmes circonstances à des tiers non participants de la société ; et, enfin, le caractère insolite de cette prestation doit être établi, en ce qui concerne les organes de la société ainsi que le bénéficiaire.

1.3.1.4. Excursus : Controverse doctrinale autour de l'interprétation économique en droit suisse

- 111 La théorie de la réalité économique et son application en droit fiscal ne fait pas l'unanimité au sein de la doctrine helvétique. Ci-après, nous mettons en relief – rien que pour un besoin illustratif – deux blocs argumentaires en rapport avec la « joute » antagoniste sur le fondement axiologique de ladite théorie : d'une part, nous évoquons un argumentaire cristallisant l'objection à l'applicabilité en droit fiscal du principe de l'interprétation selon le réalisme économique (1.3.1.4.1) et, d'autre part, nous esquissons une littérature qui, en revanche, certifie le bien-fondé de ladite interprétation dans le même domaine (1.3.1.4.2).

1.3.1.4.1. Point de vue des RYSER/ROLLI

- 112 Dans leur ouvrage collectif réservé au droit fiscal suisse, RYSER/ROLLI²¹⁰ passent au peigne fin *inter alia* la notion de l'interprétation en droit fiscal. S'agissant des méthodes interprétatives en vogue dans cette branche juridique, les auteurs distinguent deux courants ou écoles d'interprétation, à savoir l'« école de pensée légaliste » et l'« école de pensée utilitariste ». Cette dernière est celle qui cristallise la réalité économique et, partant, l'interprétation économique. Sans pour autant s'identifier à l'une ou l'autre des dites écoles, RYSER/ROLLI amadouent le courant légaliste et se livrent à une satire à l'endroit de l'école utilitariste ; ce qui laisse entrevoir – pour tout lecteur éclairé – un soutien élogieux indirectement apporté à l'école légaliste et une désapprobation virulente de l'interprétation économique, qu'ils stigmatisent à l'occasion comme étant « responsable du désarroi actuel en droit fiscal »²¹¹ !
- 113 En effet, selon RYSER/ROLLI, la théorie de la réalité économique ou l'école de pensée utilitariste attache moins d'importance à certains principes constitutionnellement garantis, notamment la légalité, la prévisibilité et la sécurité, au profit de l'exigence de continuité : étant donné que l'interprétation implique un processus créatif, il n'y a pas de différence de nature entre application et comblement de lacunes. Dès lors, selon ces auteurs, l'interprétation économique professe que toutes interprétations (même celle

²¹⁰ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.69 ss N.24 ss.

²¹¹ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.76 N.27

analogique) restent acceptables tant qu'elles se situent dans le cadre de l'intention législative. Elle s'autorise à évaluer à la lumière de principes généraux, tels que ceux de l'équité, de la justice, de l'aspiration à la cohérence parfaite du système ou à la plus grande généralité de l'imposition si la norme donnée pourrait être améliorée, afin d'étendre sa portée pour corriger ce qui est perçu comme ses déficiences²¹².

Par ailleurs, dans une démarche de confrontation de l'interprétation économique au principe de l'égalité fiscale, RYSER/ROLLI accusent celle-là de favoriser l'idée que l'impératif de l'égalité dans la loi concerne non seulement les situations auxquelles la norme fait référence par l'usage d'un langage formel et juridique, mais aussi toutes les situations semblables du point de vue économique doivent être placées sous la vigueur de ladite norme. Le procédé aboutit à l'extension de la matière imposable, à la multiplication des faits générateurs et à l'endiguement des déductions (hypothèses antagonistes aux valeurs que prône le principe de la légalité fiscale). Somme toute, de ce point de vue, ces auteurs soutiennent que l'interprétation économique est « partisane d'une dynamisation de l'interprétation au nom de l'efficacité »²¹³.

114

Toujours dans leur « catilinaire » contre l'interprétation économique, RYSER/ROLLI s'attaquent farouchement, en prime, au Tribunal fédéral suisse qu'ils qualifient de « plus que complaisant, laissant deviner un manque de sens critique évident », à tel point qu'« il est aisé de lui faire épouser ces thèses »²¹⁴ [*ndlr* : celles de l'interprétation économique]. En d'autres mots, ces auteurs arguent que les Juges de Mon-Repos ont un penchant à épouser les opinions des autorités fiscales – qui défendent avec hardiesse l'interprétation selon l'approche économique – « sans les soumettre à un sérieux examen critique indépendant », à telle enseigne qu'« il semble devenir assez improbable d'assister à un endiguement de la tendance privilégiant l'utilisation de l'interprétation selon le point de vue économique et, par conséquent, de pouvoir espérer un retour à plus de rigueur dans le respect des principes constitutionnels devant gouverner le droit fiscal »²¹⁵.

115

Au reste, au-delà de cette position âpre vis-à-vis de l'interprétation économique, RYSER/ROLLI reconnaissent néanmoins à celle-ci le mérite d'être efficace en promouvant une plus grande fiscalisation et en dispensant l'autorité, dans de nombreux cas, de vérifier l'existence des critères d'un abus de droit²¹⁶.

116

²¹² RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.75 N.27

²¹³ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.75 s N.27

²¹⁴ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.80 N.27

²¹⁵ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.84 N.29

²¹⁶ RYSER/ROLLI, *Droit fiscal*, p.76 N.27