

L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international

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

Pour l'obtention du grade de docteur en droit

Par

Jessica Salom

Acceptée sur proposition du jury :

Prof. Robert Danon, Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel, directeur de thèse
Prof. Jean-Luc Chenaux, Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel, rapporteur interne
Prof. Xavier Oberson, Faculté de droit de l'Université de Genève, rapporteur externe

Soutenue le 10 septembre 2009

Université de Neuchâtel

2010

Mots clés en français : droit fiscal suisse ; droit fiscal international ; attribution du revenu ; trust ; Durchgriff ; distribution dissimulée ; société dite contrôlée ; évasion fiscale ; conflit d'attribution ; société de personnes ; fonds d'investissement.

Mots clés en anglais : Swiss tax law ; international tax law ; attribution of income ; trust ; Durchgriff ; hidden dividend ; CFC ; tax evasion ; conflict of attribution ; partnership ; investment fund.

Résumé : Il n'y a pas d'imposition sans attribution du revenu à un sujet fiscal. Déterminer auprès de quel contribuable un revenu doit être imposé est une question fondamentale à laquelle cet ouvrage tente de répondre

L'étude, dans sa partie de droit interne, dégage le principe général selon lequel l'attribution du revenu en droit fiscal respecte l'attribution faite par le droit civil. Puis, elle analyse systématiquement toutes les exceptions à cette attribution civile, notamment les cas de distributions dissimulées de dividendes, des trusts ainsi que de *Durchgriff*. L'ouvrage aborde également, d'un point de vue de droit comparé, les régimes des sociétés dites contrôlées. Chacune de ces situations, ainsi que d'autres, sont traitées sous l'angle de la règle particulière d'attribution du revenu qu'elle contient.

Dans sa partie internationale, cette contribution examine essentiellement la condition d'attribution du revenu en tant que condition d'application des conventions de double imposition. Constatant qu'une telle exigence mène à de nombreux conflits d'attribution du revenu, l'étude dégage les principes permettant de les résoudre. De nombreux exemples permettent de mieux comprendre la problématique ainsi que sa solution.

IMPRIMATUR POUR LA THESE

L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international

Jessica SALOM

UNIVERSITE DE NEUCHATEL

FACULTE DE DROIT

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

- M. Jean-Philippe Dunand (président)
- M. Robert Danon (directeur de thèse)
- M. Jean-Luc Chenaux (rapporteur interne)
- M. Xavier Oberson (professeur à l'Université de Genève, rapporteur externe)

autorise l'impression de la présente thèse.

Neuchâtel, le 4 mai 2010


Jean-Philippe Dunand, doyen

A ma famille

A Saïd

«I'm glad I did it, partly because it was worth it, but mostly because
I shall never have to do it again»

Marc Twain

Remerciements

Difficile de savoir par où commencer quand il y a tant de personnes à remercier. On dit du doctorat qu'il s'agit d'un travail solitaire, j'ai eu la chance de vivre le mien très entourée. Si seules quelques personnes trouveront ici leurs noms mentionnés, je n'ai pas pour autant oublié ceux et celles qui ont fait partie de ma vie que ce soit pendant des années ou peut-être seulement pour quelques instants, que ce soit durant mon doctorat, ou même bien avant, que ce soit dans le cadre universitaire ou dans un cadre moins sérieux, qu'ils voient ici un clin d'œil amical à nos moments partagés et un merci sincère pour ce que cela m'a apporté.

La tradition veut que le directeur de thèse soit le premier remercié. Il est normal que la personne qui ait supervisé notre travail soit le premier mentionné. Toutefois, si je tiens ici à remercier tout particulièrement Robert Danon ce n'est pas seulement pour le travail qu'il a fourni. C'est vrai, Robert n'a jamais compté les heures qu'il consacrait à ma thèse, il a été d'une disponibilité exceptionnelle et s'est toujours montré passionné et inspiré par le sujet. Mais si je le remercie ici, c'est surtout pour la confiance qu'il m'a témoigné. Jamais je n'aurais pu terminer ma thèse s'il n'avait pas cru en moi bien plus que moi-même. Peu de choses peuvent motiver un doctorant autant que la peur de décevoir un professeur que l'on respecte. Parce que Robert a véritablement dirigé ma thèse je tiens à lui dire en premier merci, sincèrement merci.

D'autres figures de la fiscalité ont su également m'encourager, m'inspirer et m'aider. Pierre-Marie Glauser m'a enseigné le souci du détail sans jamais pour autant arrêter de me faire rire. Xavier Oberson, doit être ici remercié tant pour le travail fourni en tant que membre de mon jury de thèse mais également pour les paillettes qu'il a jeté sur mes années d'assistantat. Sa passion ainsi que son énergie me serviront toujours de modèle. Frédéric Vuilleumier, pour qui j'ai également eu la chance de travailler, devrait lire dans ces quelques lignes un grand merci notamment pour avoir égayé les cours à travers ses jeux de

mots. Je remercie également les autres membres de mon jury de thèse, à savoir le Professeur Chenux et le Professeur Dunand pour la qualité de leur travail.

Ponctué de séjours à l'étranger mon doctorat s'est trouvé enrichi par de nombreuses rencontres. Je tiens à remercier, Joanna Wheeler de l'IBFD pour avoir pris le temps de discuter avec moi tant à Kyoto qu'à Amsterdam. Michael Lang se voit ici remercié non seulement pour nos échanges de vues mais également pour m'avoir accueillie trois mois dans son institut à Vienne dans le cadre du programme de recherche Marie Curie. L'accès à sa bibliothèque ainsi qu'aux nombreux séminaires organisés par le département ont donné une dimension véritablement internationale à mes recherches. Enfin, ma compréhension du droit fiscal a profondément changé durant mon LL.M à NYU et pour cela, ainsi que pour la merveilleuse expérience de vie que cette année a été, je tiens à remercier tout le corps professoral de la faculté de droit de NYU et en particulier David Rosenblum et Ruth Mason qui ont dirigé l'ITP Program. Mais pour que toutes ces expériences aient pu avoir lieu, il m'a fallu une première impulsion et c'est Katia Elkaim qui me l'a donnée en me poussant d'abord vers le droit puis vers le doctorat. Ses conseils ont été précieux, qu'elle trouve dans ces mots toute ma reconnaissance.

Un excellent contexte académique n'est toutefois pas suffisant pour venir à bout de ce travail de longue haleine que constitue le doctorat. Un cadre familial et amical de qualité est un ingrédient clef. J'ai la chance de considérer la plupart de mes collègues des Universités de Lausanne, Genève et Neuchâtel comme des amis. Leur ouverture d'esprit, leur curiosité intellectuelle sans fin et leur humour ont égayé mes longues journées. Parmi beaucoup d'autres, je remercie particulièrement Valentin(a) pour avoir été la collègue et amie idéale que je ne crois pas avoir mérité mais que j'ai néanmoins su apprécier ainsi qu'Adrian pour être devenu la personne qu'il est à mes yeux. Marco, Pelin, Samuel, Samyr, Steve (Pinky) et bien sûr Thérèse savent aussi, je l'espère, le rôle important qu'ils ont joué à travers tous ces cafés partagés.

Quant à Yaël, les mots me manquent. A mes yeux, rien n'aurait été possible sans une amitié aussi forte. Aucun mot ne peut exprimer tout ce que je lui dois. Elle le sait, je ne m'étendrai donc pas. D'autres amitiés ont éclairé ces dernières années et pour cela je remercie de tout cœur pour leurs simple présence dans ma vie : Chychia, Delphine, Frank, Hélène, Ina, Laure-Hélène, Léa, Pany, Rabia, Simon et Véronique.

Enfin, je veux que mes frères et mes parents sachent que je leur dois tout. Peu de gens ont la chance d'avoir une telle famille, pour moi elle est mon refuge, mon énergie, mon courage et mon modèle. Pour eux et grâce à eux je sais que je pourrai être la personne qu'ils voient en moi. C'est précieux, je le sais, alors merci.

Table des matières

Remerciements	IX
Table des matières	XIII
Introduction	1
Titre I. L'attribution du revenu en droit privé suisse	3
Chapitre 1. La notion de revenu en droit privé	3
Chapitre 2. La notion d'attribution en droit privé	5
Section 1. En général	5
Section 2. La notion de propriété	5
Chapitre 3. L'attribution du revenu en droit privé	8
Section 1. Le principe	8
Section 2. Les exceptions	9
§1. L'attribution du revenu modifiée par la constitution d'un droit réel limité	9
§1.1. L'usufruit	9
§2. L'attribution du revenu modifiée par une règle contractuelle	11
§2.1. En général	11
§2.2. Le contrat de fiducie	11
§2.3. Le contrat de mariage	14
§2.3.1. Généralités	14
§2.3.2. Le régime de participation aux acquêts	15
§2.3.3. Le régime de communauté de biens	15
§2.3.4. Le régime de séparation de biens	16
§2.4. Le contrat de société	16
§2.4.1. En général	16
§2.4.2. Les types de sociétés	16
§2.4.3. La distinction entre sociétés sans personnalité juridique et société avec personnalité juridique	18
§3. L'attribution du revenu modifiée par un trust	21

Table des matières

Chapitre 4. Le moment de l'attribution du revenu	26
Section 1. Le moment de l'attribution du revenu d'une personne astreinte à tenir une comptabilité	27
Section 2. Le moment de l'attribution du revenu d'une personne non-astreinte à tenir une comptabilité	30
Titre II. L'impact du droit international privé sur l'attribution du revenu	31
Chapitre 1. En général	31
Chapitre 2. Les contrats en droit international privé	33
Chapitre 3. Les sociétés en droit international privé	34
Chapitre 4. Les trusts en droit international privé	37
Titre III. L'attribution du revenu en droit fiscal suisse	39
Chapitre 1. En général	39
Chapitre 2. La notion de revenu en droit fiscal	39
Section 1. Les différentes théories	39
§1. La théorie du fonds de consommation	40
§2. La théorie de la périodicité	40
§3. La théorie des sources	40
§4. La théorie des catégories de produits	41
§5. La théorie de l'accroissement du patrimoine	41
Section 2. La conception du revenu en droit fiscal	42
Chapitre 3. La notion d'attribution du revenu	43
Section 1. L'attribution du revenu selon le principe de la capacité contributive	43
Section 2. L'attribution du revenu selon le principe de la charge fiscale	44
Section 3. L'attribution du revenu selon le principe du lien entre un objet et un sujet fiscal	45
Chapitre 4. Relation entre le droit fiscal et les autres domaines juridiques	47
Section 1. Généralités	47
Section 2. Relation entre le droit fiscal et le droit civil	47
Section 3. Relation entre le droit fiscal et le droit comptable	50

§1. En droit actuel	50
§2. Le projet de révision du droit de la SA et du droit comptable	53
Chapitre 5. Les principes d'attribution du revenu	55
Section 1. Attribution fiscale du revenu convergeant avec l'attribution civile	56
§1. En général	56
§2. Les cas d'attributions convergentes	56
§3. En particulier les distributions dissimulées de dividendes en matière d'impôt anticipé – la théorie du bénéficiaire direct	57
§3.1. La notion de distribution dissimulée	58
§3.1.1. La double imposition économique et la réforme de l'imposition des entreprises II	58
§3.1.2. La notion de distribution dissimulée	60
§3.2. L'attribution des distributions dissimulées de dividendes en matière d'impôt anticipé	63
A. En général	63
B. L'attribution des distributions dissimulées en matière de remboursement de l'impôt anticipé	65
i. Le principe: la théorie du bénéficiaire direct	67
ii. Les exceptions: la théorie du triangle	68
Section 2. Attribution fiscale du revenu divergeant de l'attribution civile	70
§1. Règles d'attribution autonomes du droit fiscal	70
§1.1. Article 11 LIFD	70
§1.2. Article 10 al. 2 LIFD	72
§1.3. Article 49 al. 2 LIFD	73
§1.4. Article 9 al.1 et 1 ^{bis} LIFD	73
§1.5. Article 9 al. 2 LIFD	75
§1.6. Article 26 LIA	75
§2. Attribution en vertu d'une interprétation économique des faits	76
§2.1. Notion d'interprétation économique des faits	76
§2.2. En matière d'impôts sur le revenu et le bénéfice – Les distributions dissimulées de dividendes	77
§2.2.1. En général	77
§2.2.2. Les conséquences	77

A. Les conséquences pour la société distributrice	77
B. Les conséquences pour l’actionnaire et son proche	80
i. La théorie du triangle	81
ii. Jurisprudence	85
(a) Le bénéficiaire est une personne physique	85
(b) Le bénéficiaire est une société sœur	88
iii. La théorie du triangle modifiée	88
§2.2.3. Excursus : Les conséquences en matière de droit de timbre	91
§3. Attribution en vertu d’un principe général	94
§3.1. Attribution en raison d’une violation du principe d’interdiction de l’arbitraire	94
§3.1.1. La Durchgriff	94
A. En général	94
B. Origines et fondements	94
i. Origines	94
ii. Fondement	96
C. Conditions	100
i. Maintien du pouvoir économique	100
ii. But d’évasion fiscale	101
iii. Conclusion intermédiaire	105
D. Cas d’application	106
E. Conséquences	107
F. Évolution vers la consolidation fiscale ?	107
§3.1.2.2. Excursus: la Durchgriff en matière de TVA	109
A. La TVA	109
i. En général	109
ii. L’interprétation en matière de TVA	110
B. La localisation des prestations de services	112
§3.2. Attribution en raison du principe de factualité?	114
§4. Cas particulier d’attribution du revenu dans le trust	118
§4.1. Général	118
§4.2. Attribution des revenus et de la fortune en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune	119
§4.2.1. Attribution des revenus et de la fortune du trust au trust en tant que tel	119

§4.2.2. Attribution des revenus et de la fortune du trust au trustee	120
§4.2.3. Attribution des revenus et de la fortune du trust aux bénéficiaires	121
A. Général	121
B. Trust révocable	122
C. Trust irrévocable et fixe	123
D. Trust irrévocable et discrétionnaire	124
§4.2.4. Attribution des revenus et de la fortune du trust au settlor	124
A. Général	124
B. Settlor résident en Suisse lors de la constitution du trust	125
i. Trust révocable	125
ii. Trust irrévocable fixe	125
iii. Trust irrévocable discrétionnaire	125
C. Settlor résident hors de Suisse lors de la constitution du trust	127
§4.2.5 Synthèse	127
§4.3 Attribution des revenus en matière de remboursement de l'impôt anticipé	129
§4.3.1 En général	129
§4.3.2 Attribution des revenus au trustee	130
§4.3.3 Attribution des revenus aux bénéficiaires	130
§4.3.4 Attribution des revenus au settlor	131
§4.3.5 Attribution des revenus au trust	131
§4.4 Eventuelles solutions	132
§4.5 Excursus : la localisation des services fournis à un trust en matière de TVA	133
Chapitre 6. Conclusions intermédiaires	135
Titre IV. Droit comparé – Les régimes des sociétés dites contrôlées («CFC»)	139
Chapitre 1. En général	139
Chapitre 2. Le champ d'application	141
Section 1. Notion de société contrôlée	141
§1. Une société	141

Table des matières

§2. Une société contrôlée par des résidents	141
§3. Juridiction désignée ou approche globale?	142
§3.1. Juridiction désignée	143
§3.2. L'approche globale	145
Section 2. Le revenu attribué	146
Section 3. Attributaire du revenu	147
Section 4. Dégrèvements éventuels	147
Chapitre 3. Synthèse	149
Titre V. L'attribution du revenu en droit fiscal international	151
Chapitre 1. La double imposition et double non-imposition internationale	151
Section 1. Notions	151
§1. La double imposition	151
§1.1. Deux ou plusieurs Etats	152
§1.2. Un même contribuable?	153
§1.3. Une même période?	157
§1.4. Un même objet	159
§1.5. Un impôt comparable	160
§2. La double non-imposition	160
Section 2. Les mesures et conventions en vue d'éliminer la double imposition internationale	163
§1. Les mesures unilatérales	163
§2. Les Conventions de double imposition	165
§3. Les conventions multilatérales	166
§4. Les Modèles de Convention de double imposition	168
§4.1. Le Modèle du groupe des Andes	168
§4.2. Le Modèle des Nations Unies	168
§4.3. Le Modèle américain	169
§4.4. Le Modèle OCDE	169
§4.4.1. Historique	169
§4.4.2. Le Modèle 2008	170
§4.4.3. Le Commentaire OCDE	171
Chapitre 2. L'attribution du revenu en tant que condition d'application des conventions de double imposition	173
Section 1. Les conditions d'applications des conventions de double imposition en général	173
§1. Le champ d'application temporel	173

§2. Le champ d'application territorial	173
§3. Le champ d'application matériel	174
§4. Le champ d'application personnel	174
§4.1. La notion de personne	175
§4.1.1. Le cas particulier de la société de personnes	175
§4.1.2. Le cas particulier du trust	176
§4.2. La notion de résident	178
§4.2.1. Le cas particulier des sociétés de personnes	180
§4.2.2. Le cas particulier du trust	181
Section 2. L'attribution du revenu en tant que condition d'application des conventions de double imposition en particulier	182
Section 3. Délimitation	184
§1. « Assujettie à l'impôt »	184
§2. « Bénéficiaire effectif »	185
§3. « Subject-to-tax clauses »	191
Chapitre 3. Les conflits d'attribution du revenu	193
Section 1. Introduction	193
Section 2. Les conflits source – résidence	196
§1. Définition	196
§1.1. Exemple – Les distributions dissimulées de bénéfices.	197
§2. Nécessité de résoudre ce conflit	199
§3. Les différentes approches possibles	200
§3.1. Attribution autonome des règles distributives	202
§3.2. Attribution selon l'Etat de source	203
§3.2.1. Exemple – Les distributions dissimulées de bénéfices	203
§3.3. Attribution selon l'Etat de résidence	206
§3.3. 1. Le rapport sur les sociétés de personnes	206
A. Le principe	
B. L'exception	
C. Les conflits de qualifications	
§3.3.2. L'application des principes dégagés dans le rapport sur les sociétés de personnes	210

§3.3.3. Exemple – Les distributions dissimulées de bénéfices	211
§4. Applications concrètes	213
§4.1. Les conflits d’attribution dans le cadre des trusts	214
§4.2. Les conflits d’attributions dans le cadre de la reconnaissance de la personnalité morale d’une entité	217
§4.2.1. Les conflits d’attributions dans le cadre d’une « Durchgriff »	217
§4.2.2. Les conflits d’attribution dans le cadre des sociétés de personnes	220
§4.2.3. Les conflits d’attribution dans le cadre d’un fond d’investissements	221
§4.3. Les conflits d’attributions dans le cadre de règles «CFC»	222
§4.3.1. La compatibilité des règles CFC avec les conventions de double imposition	222
§4.3.2. Exemples de conflits d’attributions dans le cadre de règles CFC	225
§4.4. Les conflits d’attributions liés à l’attribution du revenu d’un enfant à ses parents	228
§5. Conclusions intermédiaires	229
Section 3. Les conflits résidence – résidence	229
§1. Définition	229
§2. Possibilité de résoudre ce conflit	229
§3. Application concrète	230
§4. Conclusions intermédiaires	231
Chapitre 4. Limites	233
Section 1. Les fonds de placements	233
Section 2. Le changement des règles d’attributions par l’Etat de résidence	239
Chapitre 5. Excursus: Les conflits d’attribution en droit intercantonal	241
Chapitre 6. Conclusions intermédiaires	245

Table des matières

Titre VI. Conclusion	247
Bibliographie	249
Index	284

Introduction

Il n'y a pas d'imposition sans attribution du revenu à un sujet fiscal. Savoir à qui un revenu doit être attribué est l'objet de nos recherches. Les règles d'attribution en droit fiscal varient en fonction du type de revenu ainsi qu'en fonction de l'impôt concerné. Elles figurent parfois dans la loi, parfois dans des circulaires de l'AFC. Cependant, la question de savoir à qui un revenu est attribué est toujours fondamentale.

Si la problématique a longtemps été mise de côté par la doctrine, c'est que la réponse à cette exigence implicite du système fiscal semblait évidente. Pourtant à bien y regarder, ce n'est pas toujours celui qui est le propriétaire du revenu qui doit être imposé. En effet, le droit fiscal diverge parfois du droit civil et attribue le revenu à un autre contribuable. C'est le cas notamment des distributions dissimulées de dividendes, des trusts, des sociétés de personnes étrangères ou encore des cas de *Durchgriff*. Chacune de ces situations, ainsi que d'autres, sera donc traitée sous l'angle de la règle particulière d'attribution du revenu qu'elle contient. Notre thèse traversera donc l'ensemble du système fiscal suisse afin de déterminer à qui un revenu doit être attribué.

La Convention Modèle de l'OCDE prévoit une exigence d'attribution du revenu qui est le reflet de l'exigence domestique traitée dans la partie interne de notre thèse. Mais si un revenu doit être attribué à un résident d'un Etat contractant pour qu'une convention de double imposition s'applique, aucune disposition du Modèle n'indique à qui ce revenu doit être attribué. Par conséquent, si chaque Etat applique ses propres règles d'attribution du revenu chacune d'entre elles peut créer un conflit d'attribution du revenu lorsque l'Etat cocontractant prévoit une règle d'attribution différente. Ce sont ces conflits que la partie internationale de notre thèse cherchera à résoudre, en proposant une interprétation du Modèle de l'OCDE exigeant que l'Etat de source d'un revenu respecte l'attribution faite par l'Etat de résidence du contribuable. Toutefois nous verrons que cette solution a ses limites.

Notre thèse se divise en cinq parties. Puisque le droit fiscal intervient en règle générale après la qualification faite par le droit civil et res-

pecte souvent celle-ci, notre première partie se penche sur l'attribution du revenu en droit privé suisse. Conformément à notre vision internationale de la problématique, notre seconde partie décrit le raisonnement suivi en droit international privé lorsqu'il s'agit de déterminer le droit régissant l'attribution du revenu. Notre troisième partie plonge dans le cœur du sujet en cherchant à décrire de façon systématique les règles d'attributions du revenu. Pour ce faire, cette partie distingue les règles convergentes avec l'attribution civile des règles divergentes. Quant à notre quatrième partie, elle traite de façon comparée d'une règle d'attribution particulière n'existant pas en droit fiscal suisse, à savoir le régime des sociétés dites contrôlées (CFC). Enfin, notre cinquième et dernière partie s'intéresse à la problématique internationale des conflits d'attribution du revenu.

Titre I. L'attribution du revenu en droit privé suisse

Chapitre 1. La notion de revenu en droit privé

La notion de revenu en droit privé n'a pas fait l'objet de nombreuses recherches en doctrine. Néanmoins une théorie générale définissant la fonction du revenu en droit privé a été dégagée par CHARRIER dans sa thèse de doctorat. Ce dernier, parlant de la notion de revenu, nous dit: «Elle mesure, avons-nous vu, l'étendue de certains pouvoirs de gestion que la loi limite pour assurer la protection du patrimoine sur lequel ils s'exercent. Puisqu'il s'agit de maintenir l'intégrité de ce patrimoine, c'est en fonction du revenu de ce patrimoine et non d'un autre, que s'apprécie la validité de l'acte envisagé.»¹ L'idée, tout à fait convaincante, de cet auteur est donc que le revenu d'une personne ou d'un patrimoine est un critère permettant de déterminer dans quelle mesure un individu peut disposer de ses ressources sans mettre en danger le patrimoine protégé. Les exemples sont multiples. Il s'agira par exemple des revenus d'un ex-époux qui doivent être déterminés afin de calculer de manière raisonnable la pension alimentaire que ce dernier versera à son ancien partenaire². Lorsque le patrimoine d'un enfant est mis sous la protection d'un tuteur, c'est également les revenus de ce patrimoine qui permettent de déterminer quand on se trouve en présence d'actes d'administration courante ne nécessitant pas l'approbation de l'autorité tutélaire³. Ce qui est le cas lorsque que l'acte est proportionné aux revenus du patrimoine⁴.

Il est intéressant de noter qu'une distinction doit être faite entre la notion de revenu et la notion de fruits. En effet, si le rôle d'un revenu intervient dans un rôle de protection et de limitation des pouvoirs

¹ CHARRIER J., p. 198.

² SPYCHER A., p. 78; SUTTER T./FREIBURGHANUS D., p. 38.

³ Art. 421 ch. 2 CC ; DESCHENAUX H./ STEINAUER P-H., nous dit à ce propos que: «la notion d'administration courante doit être appréciée de cas en cas et compte tenu de l'importance des biens du pupille», p. 373.

⁴ CHARRIER J., p. 188.

d'une personne sur un patrimoine, le rôle de la notion de fruits en revanche est relatif aux droits réels. Déterminer ce qui constitue les fruits d'un bien ou d'un patrimoine permet de déterminer qui en est propriétaire entre le nu-propriétaire et l'usufruitier⁵. Comme le résume parfaitement CHARRIER: « Peu importent alors, pour la solution de ce conflit, la situation générale, la composition et l'importance des patrimoines intéressés. Peu importent également la capacité, l'activité et l'étendue des pouvoirs des ayants droit. Une seule question se pose : à qui, de l'usufruitier ou du nu-propriétaire par exemple, revient la propriété de l'objet litigieux ? Tout naturellement, la solution dépend de la nature juridique de cet objet qui détermine logiquement la nature du droit qui doit s'exercer. Et par conséquent le problème est en définitive un problème de classement des biens dans une catégorie juridique. Ce classement, impliquant un critérium, c'est la notion de fruits qui joue ce rôle, tel un crible, pour trier, classer, séparer les biens et déterminer leur propriétaire. Rien de pareil ne peut se déceler, en ce qui concerne le domaine d'application et le rôle de la notion de revenu ».⁶

Si cela nous indique clairement la fonction de la notion de revenu, le calcul de ce dernier reste flou. En effet, le droit privé est marqué par l'absence de réflexion sur le contenu de cette notion. La pratique semble avoir choisi de se référer dans la mesure du raisonnable au droit fiscal. Le calcul du revenu n'ayant pas besoin d'être extrêmement précis étant donné sa fonction, le droit privé et la doctrine s'y rattachant n'ont pas ressenti le besoin d'épaissir leurs ouvrages par des théories générales définissant ce qui rentre ou non dans la notion de revenu. Nous ne nous y attarderons donc pas plus longtemps.

⁵ Art. 756 et 757 CC.

⁶ CHARRIER J., p. 215.

Chapitre 2. La notion d'attribution en droit privé

Section 1. En général

Le droit privé attribue un revenu à un sujet de droit afin de déterminer qui en est le propriétaire. Une telle détermination est nécessaire puisqu'elle permet de définir qui a la faculté d'user (*usus*) l'objet ou le droit, le droit d'en jouir (*fructus*) et celui d'en disposer (*abusus*) matériellement ou juridiquement. Il est également nécessaire d'attribuer un revenu afin d'identifier qui a la qualité pour agir et la qualité pour défendre en justice ce dernier. Avant d'analyser les règles d'attribution d'un revenu en droit privé, il nous semble essentiel de définir la notion de propriété afin de comprendre les enjeux de l'attribution.

Section 2. La notion de propriété

La propriété est une notion abstraite et ses limitations ne peuvent en aucun cas appartenir à sa définition⁷.

La propriété est le droit le plus étendu dont un sujet de droit peut disposer sur une chose. Il inclut tous les pouvoirs dans les limites de l'ordre juridique⁸. Il comprend une facette de droits positifs⁹ ainsi qu'une facette de droits négatifs¹⁰.

Sous l'angle positif, le droit de propriété offre à son sujet l'*usus*, le *fructus* ainsi que l'*abusus*¹¹. Premièrement, l'*usus* permet au propriétaire d'user l'objet du droit, soit de s'en servir comme il l'entend. En second lieu, le *fructus* lui permet d'en jouir, c'est-à-dire d'en percevoir les fruits. Enfin l'*abusus* permet au propriétaire de disposer de l'objet de sa propriété. La disposition peut être matérielle¹², soit une trans-

⁷ Théorie de la définition abstraite de la propriété et non de l'immanence. LIVER P., p. 4 ; REY H., p. 146s ; STEINAUER P-H., p. 350s.

⁸ Article 641 al. 1 CC, NEF U., p. 15 ; REY H., p. 146.

⁹ Art. 641 al. 1 CC.

¹⁰ Art. 641 al. 2 CC.

¹¹ LIVER P., p. 16; NEF U., p. 16; STEINAUER P-H., p. 44.

¹² REY H., p. 148.

formation de quelque sorte que ce soit ou même une destruction de l'objet. Ou la disposition peut être juridique¹³, soit une aliénation, une dérélition de l'objet ou encore le fait de grever cet objet d'un autre droit.

Sous l'angle négatif, le propriétaire peut revendiquer l'objet de son droit contre quiconque le détenant sans droit et repousser toute usurpation¹⁴. Son droit sur la chose est donc exclusif. Afin de le protéger le propriétaire peut exiger la restitution de l'objet dont il a été dépossédé. De plus, lorsqu'il ne s'agit pas de dépossession, le propriétaire peut faire valoir une action négatoire afin de faire cesser le trouble dont il souffre. Force est de constater que contrairement à un droit d'origine contractuelle, le droit réel est opposable à toutes personnes et non pas seulement aux parties au contrat.

Il porte sur une chose¹⁵, un animal¹⁶ ou sur certains droits assimilés à des choses¹⁷. Les créances en elles-mêmes ne sont pas l'objet d'un droit de propriété. En effet, il serait impossible de vendre la propriété d'une créance à un tiers puisqu'un principe général du droit veut que l'on ne puisse aliéner plus de droit que l'on en a et qu'une créance n'est, par définition, qu'une obligation contractuelle et non réelle¹⁸. En revanche, les créances peuvent être l'objet de d'usufruit¹⁹, ainsi que de droit de gage²⁰.

¹³ REY H., p. 148.

¹⁴ NEF U., p. 16s ; STEINAUER P-H., p. 353.

¹⁵ Une chose au sens juridique du terme est «une portion délimitée et impersonnelle de l'univers matériel, qui est susceptible d'une maîtrise humaine et n'est pas un animal.» De plus cette chose ne doit pas être soustraite au droit privé (telle que, par exemple, les choses publiques) (STEINAUER P-H., p. 51ss).

¹⁶ Depuis le 1^{er} avril 2003, conformément à l'article 64a al. 1 « Les animaux ne sont pas des choses ». Bien que classés différemment des choses, les animaux restent régis par les mêmes règles selon le second alinéa du même article.

¹⁷ Tel est le cas, par exemple, pour les forces naturelles selon l'article 713 CC, pour la part d'un co-propriétaire selon l'article 646 al. 3 CC ou encore pour certains droits à des immeubles selon l'article 655 al. 2 CC.

¹⁸ LIVER P., p. 15.

¹⁹ Art. 773 à 775 CC.

²⁰ Art. 899 al. 1 CC.

La propriété peut être individuelle ou collective²¹. La propriété est dite collective lorsqu'un seul bien est l'objet d'un droit de propriété exercé par plusieurs personnes. Deux formes sont possibles, la copropriété²² et la propriété en main commune²³. La première est présumée puisqu'elle ne suppose aucune relation antérieure entre les copropriétaires²⁴ et elle confère aux titulaires la faculté de disposer d'une quote-part idéale de la chose²⁵.

Le droit de propriété peut être acquis de façon originaire ou de façon dérivée. L'acquisition dérivée de la propriété en Suisse est causale²⁶. Cela signifie donc qu'une opération d'acquisition comprenant un acte de disposition, démontrant la volonté du transférant de se dessaisir de sa propriété, ainsi qu'un acte matériel, manifestant extérieurement la modification du droit réel, ne suffit pas pour transférer la propriété (*traditio*). Il faut un deuxième élément soit un titre d'acquisition, c'est-à-dire un acte juridique générateur de l'obligation de transférer la propriété²⁷. Lors d'une acquisition originaire, le titre d'acquisition est la loi elle-même.

²¹ REY H., p. 155ss; STEINAUER P-H., p. 383.

²² NEF U., p. 25.

²³ LIVER P., p. 108; NEF U., p. 23ss ; STEINAUER P-H., p. 44.

²⁴ NEF U., p. 23 ; REY H., p. 158; STEINAUER P-H., p. 44.

²⁵ Force est de constater que le copropriétaire n'est pas propriétaire d'une quote-part idéale. Il est copropriétaire du tout comme dans le cadre d'une propriété en main commune. Son droit ne porte que sur une quote-part lorsqu'il s'agit de son pouvoir de disposer. Comme le remarque LIVER P.: « Wenn nicht die Sache als Ganzes Objekt des Miteigentums wäre, hätte dieses überhaupt kein Eigentumsobjekt, denn an einer ideellen Quote kann es kein Eigentum geben. Die Sache hätte überhaupt keinen Eigentümer. »
p. 53 ; STEINAUER P-H., p. 44.

²⁶ ATF 55 II 302; ATF 121 III 345.

²⁷ STEINAUER P-H., p. 68s ; NEF U., p. 32s.

Chapitre 3. L'attribution du revenu en droit privé

Section 1. Le principe

Nous avons vu qu'un revenu, peu importe la manière dont il est défini par le législateur civil, doit être attribué à une personne afin de déterminer qui en est le propriétaire. Nous devons donc à présent nous attarder sur la question de savoir selon quelles règles cette attribution a lieu.

En règle générale, le revenu découlant d'un objet est attribué à son propriétaire. En effet, nous avons vu que l'un des attributs de la propriété est celui de conférer au propriétaire le *fructus* soit le droit de jouir de l'objet et de ses fruits²⁸. Par conséquent, en règle générale, la propriété d'un revenu revient automatiquement au propriétaire de la chose de laquelle le revenu découle. Le propriétaire d'une somme d'argent sera automatiquement le propriétaire des intérêts de cette somme, et le propriétaire d'un champ de pommiers sera automatiquement le propriétaire des pommes produites. Cependant, il est possible de modifier cette règle d'attribution des revenus. Une telle modification peut être effectuée par la création d'un droit réel limité ou par la conclusion d'un contrat. Nous allons dès à présent nous pencher sur ces deux possibilités de changement de la règle d'attribution du revenu.

²⁸ Voir la notion de propriété Titre I. Chapitre 2. Section 2.

Section 2. Les exceptions

§1. L'attribution du revenu modifiée par la constitution d'un droit réel limité

§1.1. *L'usufruit*

L'usufruit est un cas évident dans lequel un droit réel limité²⁹ permet de modifier l'attribution d'un revenu. Il s'agit d'une servitude personnelle³⁰ incessible³¹ conférant à son bénéficiaire un droit de jouissance complet sur une chose ou un droit³². La jouissance complète comprend la possession, le droit d'usage ainsi que le droit de jouissance³³. En tant que droit réel, il confère un droit de suite et de préférence et il fonde un rapport de possession dérivée³⁴. En sus des droits réels découlant du rapport d'usufruit, des droits et obligations dites *propter rem*³⁵ s'ajoutent aux relations entre le nu-proprétaire et l'usufruitier³⁶. Conformément aux articles 755 al.1 CC, 756 al.1 CC et 757 CC, lorsqu'un objet ou un droit est soumis à un usufruit, les revenus qui en découlent sont attribués à l'usufruitier. Ce dernier se verra donc attribuer, par exemple, les loyers d'un immeuble ou les dividendes d'une

²⁹ Les droits réels limités n'ont de « limités » que le contenu de la maîtrise qu'ils confèrent sur la chose et non pas l'effet réel qu'ils produisent. Il s'agit, en effet, également de droits patrimoniaux absolus. La constitution d'un tel droit doit être comprise « comme une charge qui restreint le droit du propriétaire. Mais la maîtrise du propriétaire tend toujours à une domination totale de la chose et, dès que les droits réels limités s'éteignent, la propriété « reprend tout son volume » (élasticité de la propriété)» STEINAUER P-H., Tome 2, p. 335.

³⁰ L'usufruit est un droit à caractère hautement personnel relié à un bénéficiaire (ou plusieurs) en particulier selon l'article 758 al. 1 CC. PIOTET P., p. 612ss.

³¹ Le droit d'usufruit en tant que tel est incessible et s'éteint à la mort de son bénéficiaire (art. 749 CC). En revanche l'exercice peut être transféré. STEINAUER P-H., Tome 3, p.41

³² Article 745 al. 2 CC.

³³ PIOTET P., p. 616.

³⁴ STEINAUER P-H., Tome 3, p. 41.

³⁵ Appelées également « Obligations réelles », il s'agit d'obligations dont les titulaires et destinataires sont désignés par les droits réels ou par la possession du bien et non par contrat. PIOTET P., p. 611s; STEINAUER P-H., Tome 3, p. 48s.

³⁶ STEINAUER P-H., Tome 3, p. 41.

action. Simultanément l'usufruitier doit supporter les charges liées à l'usage de l'objet en question³⁷.

Conformément à l'article 745 al.1 CC, un usufruit peut être établi sur un droit³⁸, telle une créance³⁹. Cependant la nature juridique d'un tel usufruit est sujette à controverse⁴⁰. En effet, un droit réel ne peut conférer plus de droit que le droit sur lequel il porte. Dès lors, un usufruit sur un droit a nécessairement la même nature que le droit sur lequel il porte⁴¹. Comme le dit STEINAUER : « l'usufruit d'une créance s'analyse en définitive en un mode particulier de co-titularité de cette créance elle-même »⁴². Bien que les facultés conférées par l'usufruit peuvent être relatives, l'usufruit garde son caractère de droit absolu et prime tout autre droit. Conformément à la théorie de la charge⁴³, l'usufruit comprime les droits du nu-propiétaire. Suivant l'article 773 al.1 CC, l'usufruit d'une créance donne le droit d'en percevoir les revenus. Par ailleurs, l'usufruit qui porte sur d'autres droits productifs de revenus donne également le droit à l'usufruitier de percevoir les revenus⁴⁴. L'usufruitier a un droit propre et exclusif aux revenus découlants de la créance qu'il peut faire valoir directement contre le débiteur. Bien que les revenus soient directement attribués à l'usufruitier, tout acte pouvant diminuer les droits de l'un d'eux envers le débiteur doit être fait conjointement par l'usufruitier et le nu-propiétaire⁴⁵.

³⁷ PIOTET P., p. 635.

³⁸ Les règles sur l'usufruit des droits s'appliquent même si le droit est incorporé dans un papier-valeur. PIOTET P., p.630.

³⁹ STEINAUER P-H., Tome 2, p. 335.

⁴⁰ STEINAUER P-H., Tome 1, p. 64.

⁴¹ STEINAUER P-H., Tome 1, p. 64.

⁴² STEINAUER P-H., Tome 1, p. 64.

⁴³ Une vieille controverse porte sur la nature des limitations à la propriété. En effet, une partie de la doctrine considérait que lorsqu'un droit réel limité était constitué, une partie des facultés liées à la propriété était détachée et remise à un tiers (théorie du démembrement, *Eigentumsplittertheorie*). En revanche, une autre partie de la doctrine considérait que les facultés liées à la propriété ne pouvaient être détachées et que la propriété en tant que telle restait toujours intacte. La constitution d'un droit réel ne fait, selon ces derniers, que comprimer la propriété qui reprendra sa forme initiale une fois le droit réel limité éteint (théorie de la charge, *Belastungstheorie*). Aujourd'hui, cette seconde théorie semble unanimement admise. LIVER P., p. 7; STEINAUER P-H., Tome 2, p. 336s.

⁴⁴ PIOTET P., p. 634.

⁴⁵ Art. 773 al. 2 CC. PIOTET P., p. 635s.

§2. L'attribution du revenu modifiée par une règle contractuelle

§2.1. *En général*

Lorsqu'un revenu dépend de la conclusion du contrat, c'est l'accord de volonté des parties qui détermine l'attribution du revenu. Si le contrat ne prévoit aucune règle particulière, il est évident que la règle générale que nous avons déjà énoncée s'applique et que le propriétaire des revenus sera la personne disposant de la propriété de la chose de laquelle les revenus découlent.

Nous allons commencer par examiner le contrat de fiducie. En effet, dans le cadre de ce contrat, il est prévu que bien que la propriété d'un bien ou d'un droit soit transférée au fiduciaire, ce dernier n'en assume ni les risques ni les profits. Puis, nous traiterons du contrat de mariage en vertu duquel il se peut que le revenu d'un époux soit attribué aux deux époux conjointement. Enfin, nous verrons que le contrat de société peut créer une personnalité morale et par conséquent un nouveau contribuable à qui attribuer les revenus des associés.

§2.2. *Le contrat de fiducie*

Le contrat de fiducie⁴⁶ se définit comme « le contrat par lequel le fiduciaire transfère un droit au fiduciaire, qui s'oblige à en user selon les indications du fiduciaire, en général à le retransférer dans certaines conditions. »⁴⁷

Il s'agit d'un contrat innommé⁴⁸ repris du droit allemand au début du XXe siècle⁴⁹. Il est d'usage de faire remonter la reconnaissance jurisprudentielle de ce contrat à l'arrêt *Grüning-Dutoit c. Kappeler* de

⁴⁶ On distingue deux types de fiducie, la fiducie pure et la fiducie mixte. Pour une définition du contrat de fiducie voir : DUNAND J-P., p. 4 ; ENGEL P., p. 505s ; WATTER R., p. 187.

⁴⁷ REYMOND C., p. 7.

⁴⁸ DUNAND J-P., p. 2 ; LIPS-RAUBER C., p. 3.

⁴⁹ THÉVENOZ L., *la fiducie*, p. 264.

1905⁵⁰. Cette jurisprudence prend position sur la question longuement controversée de la nature de l'acte fiduciaire. Rejetant la conception selon laquelle il s'agit de distinguer entre les rapports internes et externes (le fiduciaire est propriétaire dans les rapports externes mais c'est le fiduciaire qui reste propriétaire dans les rapports internes⁵¹), le Tribunal Fédéral se rallie à l'opinion de REGELSDERGER⁵² selon laquelle la propriété des biens ou des droits est transférée⁵³ entièrement au fiduciaire mais une obligation contractuelle envers le fiduciaire restreint les pouvoirs de ce dernier⁵⁴. Le contrat de fiducie revient donc à une superposition entre un transfert de droit réel et une limitation de nature personnelle⁵⁵. En d'autres termes, « d'une part le fiduciaire transfère un droit au fiduciaire, d'autre part le fiduciaire s'oblige à user de ce droit conformément aux clauses d'un contrat appelé convention de fiducie ou *pactum fiduciae*. »⁵⁶ De par cette forme particulière, le fiduciaire a plus de pouvoir qu'il n'a de droit⁵⁷. En effet, « Der Fiduziar darf mehr als er kann », puisqu'il est pleinement titulaire des droits patrimoniaux sur lesquels portent la fiducie alors même qu'il s'est obligé, à l'égard du seul fiduciaire à en user voir à en disposer dans un but limité. »⁵⁸ Malgré ce pouvoir parfois qualifié d'excédentaire⁵⁹, le contrat fiduciaire se distingue d'un acte simulé⁶⁰.

⁵⁰ ATF 31 II 105. THÉVENOZ, remarque que malgré l'importance de cet arrêt celui-ci ne fut jamais traduit en français. Ceci indiquant un manque d'intérêt dans un premier temps pour la fiducie par la doctrine ainsi que la pratique suisse (THÉVENOZ L., *la fiducie*, p. 265).

⁵¹ Conception clairement décrite par : DUNAND J-P., p. 17.

⁵² REGELSDERGER F., p. 157ss.

⁵³ «Cependant, la doctrine admet presque unanimement que le transfert du droit peut aussi être effectué par un tiers (attribution indirecte). Elle conçoit également des cas de figure dans lesquels une fiducie peut être constituée sans transfert de droit initial.» DUNAND J-P., p. 20.

⁵⁴ ATF 31 II 110 c. 3: « Entre ces deux conceptions, il faut se rallier sans hésitation à la dernière car la différenciation des effets juridiques dans les rapports externes et internes au sens de la première théorie est absolument incompatible avec la notion même des actes juridiques mis en oeuvre par l'acte fiduciaire (transfert de la propriété d'une chose ou d'une créance.» Voir également THÉVENOZ L., *la fiducie*, p. 265, qui critique la brièveté de l'argumentation lors d'une prise de position aussi fondamentale.

⁵⁵ WATTER R., parle de droits quasi-réels du fiduciaire, p. 187s.

⁵⁶ REYMOND C., p. 7

⁵⁷ WATTER R., p. 187s.

⁵⁸ THÉVENOZ L., *la fiducie*, p. 270.

⁵⁹ THÉVENOZ L., *la fiducie*, p. 269.

En effet, dans un cadre fiduciaire, bien qu'un pouvoir de nature réelle soit conféré simultanément à une restriction de nature personnelle, aucune contradiction n'existe entre le transfert de propriété et la limitation contractuelle d'en disposer. En revanche, lors d'une simulation il y a une contradiction entre l'acte de disposition et la volonté des parties, il s'agit d'un mensonge concerté.

Indépendamment de toute limitation contractuelle aux droits du fiduciaire, il est incontesté que « le fiduciaire est le véritable et seul titulaire du droit patrimonial transféré, aussi bien sur le plan formel que matériel »⁶¹. Dès lors, si de cet objet ou de ce droit découlent des fruits naturels ou juridiques ces derniers appartiennent au fiduciaire propriétaire. En effet, il s'agit d'un des caractéristiques de base de la notion de propriété que celui de jouir des fruits en découlant⁶².

Cependant, l'un des principes généraux de la fiducie prévoit que l'objet ou le droit est administré et géré par le fiduciaire dans l'intérêt du fiduciaire selon les modalités du contrat qu'ils ont conclu. Tous les risques et les profits sont donc à la charge du fiduciaire⁶³. Par conséquent, malgré le fait que les fruits appartiennent juridiquement au fiduciaire, celui-ci a une obligation contractuelle de redistribuer ces profits ou pertes au fiduciaire. Le contrat de fiducie a donc cette particularité de dissocier la propriété juridique de la propriété économique. En effet, alors que la propriété juridique appartient au fiduciaire, l'ayant droit économique reste le fiduciaire⁶⁴.

À ce stade de notre raisonnement, il est opportun de considérer l'application de l'article 401 CO au contrat de fiducie⁶⁵. L'article 401

⁶⁰ ENGEL P., p. 506.

⁶¹ DUNAND J-P., p. 23.

⁶² Voir Titre I. Chapitre 2. Section 2.

⁶³ DUNAND J-P., p. 40.

⁶⁴ DUNAND J-P., p. 40 précise en note de bas de page (193) que: « Le fiduciaire n'étant « que le propriétaire juridique » et non pas l' « ayant droit économique » de l'avoir fiduciaire, il n'a pas droit aux fruits civils que porte ce dernier (de même qu'il ne supporte ni les risques qui peuvent affecter cet avoir, ni les charges qui le grèvent). »

⁶⁵ Bien que cela soit débattu en doctrine, il semble admis à l'heure actuelle que l'article 401 CO s'applique au contrat de fiducie. En effet, « À la base de tout contrat de fiducie, il y a un mandat ordinaire, par lequel le fiduciaire charge le fiduciaire d'un service que celui-ci rendra en son propre nom, mais dans l'intérêt et pour le compte du fiduciaire.

CO prévoit que «lorsque le mandataire acquiert en son propre nom, pour le compte du mandant, des créances contre des tiers, ces créances deviennent la propriété du mandant, dès que celui-ci a satisfait de son côté à ses diverses obligations envers le mandataire.» Cette subrogation légale a pour conséquence un transfert de la propriété du fiduciaire au fiduciaire. Le fait que la propriété de certaines créances soit transférée de par la loi au fiduciaire ne fait que confirmer nos conclusions selon lesquelles les fruits d'un objet soumis à un contrat de fiducie appartiennent au fiduciaire.

§2.3. Le contrat de mariage

§2.3.1. Généralités

Le droit civil suisse prévoit trois régimes matrimoniaux différents. À savoir le régime de participations aux acquêts^{66, 67}, le régime de communauté de biens^{68, 69} et le régime de séparation de biens^{70, 71}.

Nous allons étudier, très brièvement, ces différents régimes afin de déterminer si ces derniers ont un impact sur l'attribution du revenu.

C'est sur ce mandat de base que vient ensuite se greffer la convention de fiducie, que précède le transfert d'un droit du fiduciaire au fiduciaire. » TERCIER P., p. 715. Contra : ENGEL P., p. 506.

⁶⁶ Art. 196ss CC.

⁶⁷ DESCHENAUX H., STEINAUER P-H., BADDELEY M., p. 387ss.

⁶⁸ Art. 221ss CC.

⁶⁹ DESCHENAUX H., STEINAUER P-H., BADDELEY M., p. 635ss.

⁷⁰ Art. 247ss CC.

⁷¹ DESCHENAUX H., STEINAUER P-H., BADDELEY M., p. 718ss.

§2.3.2. *Le régime de participation aux acquêts*

Le régime de participation aux acquêts est régi aux articles 196 et suivants du Code Civil. Il s'agit du régime ordinaire, les époux y sont soumis à moins qu'ils ne concluent un contrat de mariage⁷².

Dans le cadre de la participation aux acquêts, qui est le régime ordinaire⁷³, le patrimoine des époux est subdivisé en trois catégories. Il s'agit, des biens propres du mari, des biens propres de la femme et enfin des acquêts⁷⁴. Chaque époux reste propriétaire de ses biens et la distinction entre les différentes masses de biens prend son sens lors d'une éventuelle séparation des époux. Dans l'intervalle, le régime de participation aux acquêts n'a pas d'influence sur la propriété et donc l'attribution des revenus.

§2.3.3. *Le régime de communauté de biens*

Le régime de communauté de biens est régi aux articles 221 et suivants du Code Civil. Un tel régime doit être adopté par contrat de mariage⁷⁵.

Dans le cadre du régime de communauté de biens, tous les revenus rentrent dans la communauté universelle et appartiennent aux deux époux⁷⁶. En effet, même si les époux peuvent avoir des biens propres de par la loi, les revenus en découlant rentrent dans la communauté⁷⁷. Le contrat de mariage a donc un effet direct sur la propriété des revenus découlants de la communauté (des biens communs ou des biens propres).

⁷² Art. 181 CC.

⁷³ Art. 181 CC.

⁷⁴ Art. 197 CC.

⁷⁵ Art. 182ss CC.

⁷⁶ Art. 222 al. 2 CC.

⁷⁷ Art. 223 al. 2 CC.

§2.3.4. *Le régime de séparation de biens*

Le régime de séparation de biens est réglé aux articles 247 et suivants du Code Civil.

Dans le cadre de ce régime, le contrat de mariage ne prévoit aucune modification dans le patrimoine des époux. Chacun se voit donc attribuer ses propres revenus, le mariage n'y change rien⁷⁸. Par conséquent, ce régime n'a pas d'effet sur l'attribution des revenus des époux.

§2.4. *Le contrat de société*

§2.4.1. *En général*

Selon si le contrat de société crée une personnalité juridique distincte des associés ou s'il ne le fait pas, la propriété des actifs de la société reviendra à la société en tant que telle ou à ses associés. Par effet de ricochet, la propriété des revenus découlants de ces actifs reviendra donc soit à la société en tant que telle soit à ses associés. L'attributaire d'un revenu dépend donc de la notion de personnalité juridique, raison pour laquelle nous allons nous attarder sur cette notion dans ces prochaines lignes.

§2.4.2. *Les types de sociétés*

L'ordre juridique suisse distingue trois types de sociétés, les sociétés de personnes⁷⁹, les sociétés de capitaux⁸⁰ et les sociétés mixtes⁸¹. On distingue ces dernières par le rapport entre les associés⁸², leurs obliga-

⁷⁸ Art. 247 CC.

⁷⁹ La société simple (Articles 530ss CO); la société en nom collectif (Articles 552ss CO); la société en commandite (Articles 594ss CO); la société coopérative (Articles 828ss CO).

⁸⁰ La société anonyme (Articles 620ss CO) ; La société d'investissement à capital variable (Articles 36ss LPCC) ; La société d'investissement à capital fixe (Articles 110ss LPCC).

⁸¹ La société en commandite par actions (Articles 764ss CO); La société à responsabilité limitée (Articles 772ss CO) ; La société en commandite de placement collectif (Articles 98 ss LPCC).

⁸² Les liens unissant les associés d'une société de personnes sont intenses et précèdent souvent la création de la société. Les associés se connaissent et se font confiance, dès

tions⁸³, leurs droits⁸⁴ ainsi que leurs responsabilités pour dettes sociales⁸⁵. Comme le résume RUEDIN : « Si l'engagement personnel des associés est prépondérant, tout procède des associés et converge vers les associés. Le critère de solution de la plupart des problèmes qui se posent est la personne des associés. La société est une société de personnes (Personengesellschaft) [...] Si les moyens mis à la disposition de la société sont prépondérants, tout procède des moyens matériels et converge vers les moyens matériels. Le critère de solution de la plupart des problèmes qui se posent est la participation matérielle, financière des associés. Les associés ne valent que par leur participation matérielle, financière. La société est une société de capitaux (Kapitalgesellschaft). »⁸⁶ La société est mixte lorsqu'un équilibre a été recherché entre l'engagement personnel des associés et la mise à disposition de moyens.

lors ils sont peu nombreux et il ne s'agit que des personnes physiques. De plus, l'engagement personnel et la confiance des associés fondent de nombreuses limitations quant aux mouvements du sociétariat (par exemple, art. 545 al. ch 6 CO, la société est dissoute lorsqu'un associé la quitte). En revanche, une société de capitaux ne présuppose aucune forme de liens entre les associés qui n'ont pas même besoin de se connaître, de se faire confiance et peuvent, par conséquent, être tant des personnes physiques que morales. Ils peuvent donc être nombreux et les mouvements du sociétariat sont bien plus faciles. Voir : RUEDIN R., p. 164ss.

⁸³ Etant donné les liens étroits reliant les associés dans une société de personnes, ces derniers sont sujets à de nombreuses obligations telles que des devoirs de gestion, de représentation et de fidélité. En revanche les associés d'une société de capitaux n'ont ni un droit ni un devoir de représentation puisque les organes de la société s'en chargent. De plus, un devoir de fidélité peut se concevoir mais n'est pas automatique. Voir : RUEDIN R., p. 168ss.

⁸⁴ Les associés de toutes formes de sociétés jouissent de droits envers la société, tel que le droit de vote par exemple. Si le principe d'égalité de traitement prévaut en la matière, il faut néanmoins distinguer entre sociétés de personnes et sociétés de capitaux. Dans les premières les associés en tant que personnes sont égaux alors que dans les secondes les associés sont égaux en fonctions de leurs participations financière. Voir RUEDIN R., p. 170s.

⁸⁵ Alors que les associés d'une société de personnes sont personnellement responsables des dettes sociales (de manière directe ou subsidiaire), dans une société de capitaux, seule la société elle-même est responsable.

⁸⁶ RUEDIN R., p. 163.

§2.4.3. *La distinction entre sociétés sans personnalité juridique et société avec personnalité juridique*

« Au sens juridique du terme, une personne est une entité à laquelle la loi confère la jouissance des droits civils. Par conséquent, elle est apte à devenir un sujet de droits et d'obligations (art. 11, 53 CC) »⁸⁷. S'il est évident que toute personne physique doit se voir accorder la personnalité juridique, il est moins facile de comprendre ce qui fonde la personnalité morale⁸⁸. Différents auteurs se sont attardés sur ce problème. Selon SAVIGNY, la personnalité morale est une fiction servant à tenir compte de la réalité des groupements de personnes. Cependant, selon cette théorie, les personnes morales ne jouissent pas d'une pleine capacité civile, comme les personnes physiques, et doivent donc se faire représenter pour agir valablement. Selon la théorie de la réalité, les personnes morales constituent des véritables personnes qui se différencient des personnes physiques car elles n'ont pas de nature corporelle mais seulement une nature sociale. Dès lors, elles ont une pleine capacité civile⁸⁹ à travers leurs organes. Principalement inspiré par la théorie de la réalité, le droit civil suisse reconnaît une pleine capacité civile aux personnes morales^{90, 91}.

La personnalité juridique consiste en la jouissance et l'exercice des droits civils. La jouissance des droits civils est l'aptitude à devenir sujet de droits et d'obligations⁹². Lui faisant miroir, l'exercice des droits civils est l'aptitude à acquérir des droits et à s'obliger. Une personne morale exerce ses droits civils à travers ses organes qui peuvent accomplir tout acte rentrant dans le cadre du but social de la société. La question de la personnalité juridique est essentielle en matière

⁸⁷ RUEDIN R., p. 127.

⁸⁸ Pour une étude complète de la notion de personnalité morale voir : GASTAUD J-P.

⁸⁹ A l'exception des actes intimement liés à la personne humaine (tel que le mariage).

⁹⁰ Art. 53 CC.

⁹¹ Néanmoins, la théorie de la fiction imprègne certaines de nos règles. Par exemple le *numerus clausus* des personnes morales nous démontre bien que n'importe quel groupement de personnes jouissant de nature sociale ne bénéficie pas de la personnalité morale automatiquement.

⁹² Art. 11 al. 2 CC.

d'attribution du revenu puisque seule une société possédant la personnalité juridique peut se voir attribuer un revenu.

Au contraire de la personne morale, la communauté n'est pas dotée de la personnalité juridique et dès lors ne peut pas exercer ou jouir de droits et d'obligations. Elle ne peut donc pas non plus se voir attribuer un revenu. La communauté n'est pas, en tant que telle, un sujet de droit, elle n'est qu'« un groupement de personnes titulaires d'un seul et même droit portant sur la totalité d'un même objet. » La communauté présume la propriété en main commune, mais la copropriété est un mode possible de propriété⁹³. Dès lors, lorsque la communauté perçoit un revenu, celui-ci est attribué en matière de droit civil, à l'ensemble des associés. Ces derniers jouissent du revenu soit en main commune⁹⁴ soit en copropriété⁹⁵.

Puisque la présence ou l'absence de personnalité morale permet de déterminer si l'attribution d'un revenu a lieu auprès de la société en tant que telle ou auprès de ses associés, il est essentiel de se demander quelles sociétés jouissent de la personnalité morale et quelles sociétés ne sont que des communautés dépourvues de toute personnalité juridique. Sont dotées de la personnalité morale : la société anonyme⁹⁶, la société en commandite par action⁹⁷, la société à responsabilité limitée⁹⁸, la société coopérative⁹⁹, la société d'investissement à capital variable¹⁰⁰ et la société d'investissement à capital fixe¹⁰¹. En sont par contre dépourvues : la société simple¹⁰², la société en nom collectif¹⁰³,

⁹³ Article 544 al. 1 et 2 CO.

⁹⁴ (Gesamthandsgemeinschaft) « Chaque membre ne peut pas disposer individuellement de sa part dans la collectivité », RUEDIN R., p. 137.

⁹⁵ (Bruchteilsgemeinschaft) « Chaque membre peut disposer individuellement et librement, de sa part dans la collectivité », RUEDIN R., p. 136.

⁹⁶ Articles 620ss CO.

⁹⁷ Articles 764ss CO.

⁹⁸ Articles 772ss CO.

⁹⁹ Articles 828ss CO.

¹⁰⁰ Articles 36ss LPCC.

¹⁰¹ Articles 110ss LPCC.

¹⁰² Articles 530ss CO.

¹⁰³ Articles 552ss CO.

la société en commandite¹⁰⁴ et la société en commandite de placement collectif¹⁰⁵.

La distinction entre entités avec ou sans personnalité juridique, bien que profondément ancrée dans le système juridique suisse¹⁰⁶, peut se révéler être artificielle. En effet, la société en nom collectif ainsi que la société en commandite ont un statut ambigu¹⁰⁷ puisque ces dernières peuvent acquérir des droits, s'obliger, poursuivre ou être poursuivies au nom de la société et ce sans pour autant jouir de la personnalité juridique¹⁰⁸. On parle, dans ce cas, de quasi-personnalité. Ce n'est pas la société en tant que telle qui a des droits et obligations mais plutôt la communauté d'associés¹⁰⁹.

¹⁰⁴ Articles 594ss CO.

¹⁰⁵ Articles 98ss LPCC.

¹⁰⁶ L'évolution de la distinction entre entités avec et sans personnalité juridique est particulièrement intéressante en droit américain. En effet, aujourd'hui cette dernière est réduite à presque rien (LEYENDECKER B., p. 219). Aux Etats-Unis, bien que la compétence de légiférer en matière commerciale soit laissée aux Etats, il est possible de dégager une distinction générale entre les *corporations* et les *partnerships*. Néanmoins cette séparation est plus historique qu'autre chose. Le critère de distinction entre les deux catégories est l'absence de personnalité juridique des *partnerships* alors que les *corporations* sont considérées comme des entités légales distinctes qui existent indépendamment des associés (MOYE J. E p. 192). Néanmoins, après des années de débats (MOYE J. E p. 192; TADDEI F, p. 13), entre *the entity theory* (selon cette théorie le *partnership* n'est que la somme de ses associés et ne peut pas en tant que tel jouir de droits et d'obligations ni poursuivre ou être poursuivi) et *the aggregate theory* (selon cette théorie, en revanche, le *partnership* est une entité distincte qui existe indépendamment de ses associés), la discussion s'est close lorsque le *Revised Uniform Partnership Act* de 1997 (R.U.P.A) a opté pour une conception du *partnership* comme étant une entité distincte dans laquelle chaque associé a un intérêt (§201(a) R.U.P.A., §104 U.L.P.A). Dès lors, les *partnerships* sont considérés comme ayant la personnalité juridique.

¹⁰⁷ MEIER-HAYOZ A./ FORSTMOSER P., p. 314.

¹⁰⁸ BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p. 449 ; MEIER-HAYOZ A./ FORSTMOSER P., p. 315.

¹⁰⁹ MEIER-HAYOZ A./ FORSTMOSER P., p. 314.

§3. L'attribution du revenu modifiée par un trust

Existant dans une infinité de variantes¹¹⁰, le trust ne peut être que très difficilement appréhendé par un juriste formé dans un pays de droit civil. En effet, ce dernier doit mettre de côté toutes ses connaissances acquises en matière de droits contractuels ainsi que de droits réels puisque le trust va à l'encontre de bien des principes développés par ces derniers¹¹¹.

Le trust est une institution créée par la jurisprudence des tribunaux d'Equity au 16^{ème} siècle, qui ne connaît pas de définition uniforme¹¹². La Convention de La Haye définit le trust à son article 2 comme étant : «les relations juridiques créées par une personne, le constituant – par acte entre vifs ou à cause de mort – lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un *trustee* dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé»¹¹³. De cette définition ressortent les différentes caractéristiques du trust que nous allons analyser¹¹⁴. Néanmoins nous ne chercherons pas à détailler l'ensemble de l'institution du trust telle qu'on la trouve dans les pays anglo-saxons. En effet, un tel exposé irait bien au-delà des ambitions de cette contribution. Nous nous focaliserons dès lors sur l'impact de ces différentes caractéristiques sur l'attribution du revenu.

Premièrement, le trust est constitué de manière unilatérale par le constituant (*settlor*)¹¹⁵. Il n'est pas nécessaire que le *trustee* accepte sa

¹¹⁰ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 713.

¹¹¹ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 717, 726s ; HUDSON A., p. 56s.

¹¹² Voir DANON, qui remarque que depuis l'apparition du trust, la doctrine ainsi que la jurisprudence se sont données plus de peine pour décrire l'institution plutôt que de la définir (DANON R., *Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune*, p. 259s.). REICHEN N., p. 797 ; SEILER M., p. 6. ; THÉVENOZ L., *Trusts en Suisse*, p. 20 ; Sur l'historique de l'apparition du trust en Suisse voir : HUDSON A., p. 41ss. ; REICHEN N., p. 798.

¹¹³ Convention relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (RS 0.221.371).

¹¹⁴ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 714.

¹¹⁵ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 717 ; HUDSON A., p. 66 ; SEILER M., p. 13 ; *Message concernant la Convention de La Haye*, p. 569 .

charge pour que le trust prenne forme¹¹⁶. Ce qui est déterminant pour la constitution du trust est le transfert de la propriété des biens affectés au trust par le constituant au *trustee*¹¹⁷. De plus, à l'origine, un trust une fois constitué devient irrévocable¹¹⁸. La fortune affectée au trust n'est plus la propriété du constituant de manière définitive. Contrairement à un contrat, le trust ne nécessite pas d'échange de volontés réciproques concordantes et il ne peut pas être dissout par un acte contraire des parties¹¹⁹. Des développements récents permettent au constituant de se réserver le droit de révoquer le trust. Une telle prérogative doit cependant être prévue dans l'acte constitutif et ne peut avoir d'effet rétroactif¹²⁰.

En second lieu, le trust n'est pas une personne morale¹²¹. Ne disposant pas de la personnalité juridique, le trust n'est pas le propriétaire des biens du trust ni des revenus qui en découlent¹²². Le propriétaire légal (*legal ownership*) des biens est le *trustee*¹²³. Le rôle de *trustee* peut être occupé par une ou plusieurs personnes, voir même par une personne morale¹²⁴. Toutefois ce patrimoine ne se mélange pas à la fortune propre du *trustee* mais constitue une masse distincte (*Sondervermögen*)¹²⁵. Cette séparation permet de protéger les biens du trust des revendications d'éventuels créanciers, du conjoint ou des héritiers du

¹¹⁶ Au contraire, dans le cadre d'une donation, l'autre partie au contrat aurait du accepter la donation pour que le contrat soit valide. Voir le cas Harrison où le Tribunal fédéral compare le trust à une donation aux bénéficiaires, ATF 96 II 79, JdT 1971 I 329 (voir SEILER M., p. 43ss pour un commentaire de l'arrêt). Le trust ne pourra néanmoins fonctionner qu'une fois le *trustee* désigné, BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 715. ; *Message concernant la Convention de La Haye*, p. 569.

¹¹⁷ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 714, 715 ; THÉVENOZ L., *Créer et gérer des trusts en Suisse*, p. 61s.

¹¹⁸ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 719.

¹¹⁹ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 719.

¹²⁰ SEILER M., p. 32s.

¹²¹ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 722, 727 ; THÉVENOZ L., *Trusts en Suisse*, p. 21.

¹²² BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 727.

¹²³ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 715 ; *Message concernant la Convention de La Haye*, p. 571 ; HUDSON A., p. 49.

¹²⁴ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 722.

¹²⁵ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 722 ; REICHEN N., p. 798 ; THÉVENOZ L., *Trusts en Suisse*, p. 25s ; *Message concernant la Convention de La Haye*, p. 569.

trustee. Bien que propriétaire des biens du trust, le *trustee* est obligé de s'en occuper uniquement dans l'intérêt des bénéficiaires¹²⁶ tel que décrit par le constituant dans l'acte constitutif du trust¹²⁷.

Les bénéficiaires du trust, qu'ils soient désignés ou désignables, sont les propriétaires équitables (*equitable ownership*) du trust¹²⁸. Néanmoins, ils ne disposent à aucun moment d'un droit d'administrer ou de disposer des biens du trust¹²⁹. Leurs droits, bien que n'étant pas de nature réelle au sens continental¹³⁰, leur confèrent un droit de suite (*remedy of tracing*) auprès de tiers auxquels les actifs auraient été transférés sans droit¹³¹. Ce dédoublement des droits réels entre propriété légale et propriété équitable est propre à la conception de la *common law* du droit de propriété¹³². Lorsque le trust n'a pas pour but d'accumuler de la fortune, le *trustee* peut ou doit distribuer les biens ou les revenus en découlant aux bénéficiaires. Si le trust est réputé fixe (*fixed interest trust*)¹³³, les bénéficiaires ont la propriété équitable des revenus du trusts à mesure de leurs échéances. Lorsque le trust est discrétionnaire (*discretionary trust*)¹³⁴, ce qui signifie que le *trustee* doit désigner les bénéficiaires ainsi que l'étendue de leurs bénéfices¹³⁵, les bénéficiaires n'acquièrent leur propriété équitable que

¹²⁶ C'est en effet aux bénéficiaires et non au constituant du trust que le *trustee* doit rendre des comptes, BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 718.

¹²⁷ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 715.

¹²⁸ Les bénéficiaires tirent leurs droits de l'acte constitutif du trust bien qu'ils n'en soient pas parties. BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 718 ; SEILER M., p.18 ; *Message concernant la Convention de La Haye*, p. 571.

¹²⁹ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 720.

¹³⁰ *Message concernant la Convention de La Haye*, p. 571.

¹³¹ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 718 ; DANON R., *Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune*, p. 262. ; SEILER M., p. 19 ; THÉVENOZ L., *Trusts en Suisse*, p. 27 ; *Message concernant la Convention de La Haye*, p. 571.

¹³² «In effect, the English law of trusts accepts that there may be a right for someone other than the common law owner in the property itself. Therefore, a beneficiary is able to assert rights against the trustee or any third person in relation to the property. At the same time, however, the trustee has legal title over the trust property and so can deal with the property in a way which enables her to carry out the terms of the trust.», HUDSON A., p. 57.

¹³³ HUDSON A., p. 50.

¹³⁴ HUDSON A., p. 51.

¹³⁵ Le pouvoir de désignation du *trustee* est le plus souvent largement encadré par l'acte constitutif du trust. Les règles de désignation qui y sont indiquées sont contraignantes

lorsque le *trustee* exerce son pouvoir de discrétion. Dans l'intervalle ces derniers n'ont qu'une expectative d'acquérir la propriété équitable des biens ou de leurs revenus¹³⁶.

Institution d'une grande souplesse, le trust permet au constituant de se nommer lui-même *trustee* ou encore lui-même bénéficiaire¹³⁷. Il est également possible pour le constituant de nommer le *trustee* bénéficiaire. En revanche un constituant ne pourrait être à la fois seul *trustee* et unique bénéficiaire puisque tous les droits se fondraient en une même personne¹³⁸.

Nous verrons dans la partie de notre thèse consacrée au droit international privé¹³⁹, que la Suisse a ratifié le 26 avril 2007 la Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance¹⁴⁰. Sans anticiper l'analyse de la convention qui suivra, il est important de comprendre certaines conséquences de cette convention sur le droit civil suisse. Conformément à l'article 11 de cette dernière, la Suisse doit reconnaître le trust en tant que trust et non pas chercher à l'assimiler à une autre institution juridique connue du droit suisse¹⁴¹. Cela signifie, entre autres choses, que le droit de disposer des biens du trust par le *trustee* doit être reconnu puisque ce dernier est le propriétaire légal de ces biens. Cependant ces biens font partie d'une fortune distincte du *trustee*. De plus, les bénéficiaires doivent se voir reconnaître un droit de suite en cas de violation de ses devoirs par le *trustee*¹⁴². À cette fin différentes dispositions ont été introduites en droit

pour le *trustee*. En revanche, lorsque le constituant joint en annexe une lettre de souhaits (*letter of wishes*), celle-ci, bien qu'indiquant de façon plus détaillée les souhaits du constituant, n'est pas directement contraignante. BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 720, 724.

¹³⁶ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 720.

¹³⁷ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 723 ; SEILER M., p. 27 ; THÉVENOZ L., *Trusts en Suisse*, p. 21.

¹³⁸ Lorsque le constituant conserve la plupart des droits et devoirs relatifs à la propriété des biens du trust il prend le risque de voir sa construction déclarée nulle (*sham trust*). BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 724.

¹³⁹ Voir : Titre II.Chapitre 1.

¹⁴⁰ Entrée en vigueur le 1^{er} Juillet 2007.

¹⁴¹ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 727s.

¹⁴² MAYER T., p. 670.

civil suisse. Notamment¹⁴³ les articles 284a et 284b de la loi sur la poursuite pour dettes et faillites¹⁴⁴. Ces derniers prévoient que lorsqu'un trust répond d'une dette, la poursuite doit être dirigée contre le *trustee* uniquement en tant que représentant du trust et lorsque le *trustee* lui-même est poursuivi, le patrimoine du trust est distrait de la masse en faillite¹⁴⁵.

En conclusion, les revenus d'un trust sont attribués tant au *trustee* qu'aux bénéficiaires. L'attribution n'est que partielle dans les deux cas, puisque la *common law* a pour spécificité de permettre une répartition entre différentes personnes des différents aspects de la propriété. Par conséquent, le *trustee* se voit attribuer les revenus du trust en tant que propriétaire légal et les bénéficiaires se voient attribuer les mêmes revenus mais en tant que propriétaires équitables.

¹⁴³ D'autres dispositions matrimoniales et successorales ont également dû être introduites afin de garantir la distinction entre fortune personnelle du *trustee* et biens du trust appartenant légalement au *trustee*. MAYER T., p. 670.

¹⁴⁴ RS 281.1.

¹⁴⁵ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 728; MAYER T., p. 670.

Chapitre 4. Le moment de l'attribution du revenu

Un revenu est attribué au moment où ce dernier est réalisé. Dès lors, connaître le moment exact de la réalisation d'un revenu est indispensable afin de déterminer la personne se le voyant attribué. Il nous faut donc adresser la question de la réalisation d'un revenu. Cette notion, bien qu'essentielle, n'est pas l'objet d'une définition claire et unanime. La doctrine¹⁴⁶ la définit comme le moment « in dem Güter oder Dienstleistungen in eine durchsetzbare, feste und Unentziehbare, dem Erwerb von Geld gleichzuhaltende Forderung umgewandelt werden. »¹⁴⁷ Alors que cette question n'est pas particulièrement réglée en droit civil en ce qui concerne les personnes physiques non astreintes à tenir une comptabilité, elle prend une importance plus considérable lorsque nous avons à faire à une personne physique ou à une entité devant tenir une comptabilité. En effet, dans ce dernier cas, la notion de réalisation du revenu se confond avec la question du moment de l'activation d'un revenu¹⁴⁸.

¹⁴⁶ GLAUSER parle d'un « droit juridique ferme et exécutable envers sa contrepartie », GLAUSER P-M., *Apports*, p. 58. BENZ dit que : “Die Forderung auf die Gegenleistung müsse “so gut wie sicher” sein.”, BENZ R., *ordnungsmäßiger Bilanzierung*, p. 91. Voir également : HEUBERGER R., p. 134.

¹⁴⁷ WEIDMANN M., *Einkommensbegriff*, p. 118.

¹⁴⁸ BENZ R., *ordnungsmäßiger Bilanzierung*, p. 91s ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 58s. ; WEIDMANN M., *Einkommensbegriff*, p. 117. Cependant dans le cadre des standards d'inspiration « true and fair », il est possible d'enregistrer un produit avant que celui-ci ne soit réalisé juridiquement. Cela se fait à travers une réévaluation d'actifs. Toutefois cela n'est autorisée que si l'évaluation peut être faite de façon fiable et sûre (GLAUSER P-M., *Apports*, p. 58s ; BENZ R., *ordnungsmäßiger Bilanzierung*, p. 91s).

Section 1. Le moment de l'attribution du revenu d'une personne astreinte à tenir une comptabilité

Puisque le moment de la réalisation correspond au moment d'activation d'un revenu, ce dernier doit respecter d'une part le principe comptable fondamental de prudence et d'autre part le principe non moins important d'intégralité du bilan¹⁴⁹. En effet, l'article 662a al. 2 ch. 1 et 3 CO prévoient que les comptes annuels doivent être dressés selon ces deux principes. Le principe de prudence, selon le message du Conseil fédéral « impose au conseil d'administration de ne pas présenter un bilan trop favorable, trop optimiste, de la situation économique »¹⁵⁰. KÄFER nous indique que lorsque des opérations sont incertaines mais doivent toutefois être estimées : « Hier greift als Entscheidungsrichtlinie die Maxime der Vorsicht ein und gebietet, die Chancen streng zu beurteilen und die Risiken reichlich zu berücksichtigen, im Zweifel also Aktiven und Erträge eher tiefer, Verbindlichkeiten und Aufwendungen eher höher anzusetzen »¹⁵¹. La doctrine¹⁵² fait découler de ce principe de prudence les principes de réalisation, d'imparité, de la valeur la plus basse en matière de stocks¹⁵³, en matière d'actifs immobilisés¹⁵⁴ ainsi qu'en matière d'actifs circulants constitués par des titres sans cours boursier¹⁵⁵. Le principe d'intégralité quant à lui signifie que les informations contenues dans les comptes doivent être exhaustives et doivent donc contenir toutes les opérations ayant une influence directe ou indirecte sur les comptes¹⁵⁶. Par conséquent il existe une obligation d'inscrire au bilan tous les éléments pouvant être activés (*Aktivierungsfähigkeit*) et pour lesquels il n'existe pas une option d'activation (*Aktievierungswah-*

¹⁴⁹ HEUBERGER R., p.141ss.

¹⁵⁰ *Message concernant la révision du droit de la SA, 1983*, p. 912.

¹⁵¹ KÄFER K., *Die kaufmännische Buchführung*, p. 924 .

¹⁵² BENZ R., *ordnungsmäßiger Bilanzierung*, p. 71ss ; TORRIONE H., *ad. Art. 662a CO*, p. 624.

¹⁵³ art. 666 al. 1 et 2 CO.

¹⁵⁴ art. 665 et 906 al. 2 CO.

¹⁵⁵ art. 667 al. 2 et 960 al. 2 CO.

¹⁵⁶ Art. 959 CO ; DANON R., *ad art. 57-58*, p. 719 ; HEUBERGER R., p.141ss ; NEUHAUS M./BLÄTTLER J., *ad art. 662a CO*, p. 541 ; TORRIONE H., *ad. Art. 662a CO*, p. 623.

recht)¹⁵⁷. Un actif est activable lorsque : « celui-ci peut être utilisé, identifié et évalué de manière indépendante. »¹⁵⁸

Partagé entre ces deux impératifs de prudence et d'intégralité, il peut être difficile de déterminer à quel instant un droit ferme et exécutable se constitue. Prenons l'exemple d'un revenu découlant d'un contrat afin d'illustrer le raisonnement quant à la réalisation d'un revenu. Dans le cadre d'un contrat, différentes phases depuis la conclusion jusqu'à l'exécution pourraient être déterminantes.

L'offre n'est pas, cela va de soi, l'événement provoquant la réalisation d'un revenu puisque l'acceptation n'a pas encore eu lieu. Selon le principe de la prudence, la conclusion du contrat n'est pas non plus suffisante pour déterminer la réalisation du revenu. En effet, trop de risques sont encore présents, tels que des événements extraordinaires, des retards entraînant des intérêts diminuant la contre-prestation ou autres.

Les mêmes problèmes liés à l'incertitude du revenu se posent lorsque l'on regarde le moment de l'échéance de la créance. Dans le cadre d'un contrat d'entreprise, par exemple, lors de la livraison du bien exécuté la contre-prestation devient exigible¹⁵⁹ néanmoins le débiteur peut faire valoir différentes exceptions quant à la commande. De plus, il peut arriver qu'un contrat soit exécuté à l'avance et que le revenu soit réalisé sans pour autant que la créance soit arrivée à échéance. Enfin, l'échéance d'une créance pouvant être manipulée aisément contractuellement, il est préférable de ne pas en faire dépendre la réalisation du revenu.

Le moment où la prestation d'une des parties contractantes est exécutée ne constitue pas une réalisation du revenu chez cette dernière. En effet, il s'agit là d'une diminution de fortune et non de la création d'un revenu. La contre-prestation doit encore avoir lieu puisqu'il est prévu

¹⁵⁷ Voir notamment : DANON R., *ad art. 57-58*, p. 720s.

¹⁵⁸ DANON R., *ad art. 57-58*, p. 719.

¹⁵⁹ L'article 372 al. 1 CO fait exception à la règle générale de l'article 75 CO.

dans certains contrats¹⁶⁰ que bien que l'une des parties ait rempli ses obligations, la contre-prestation n'est pas encore assurée.

Le critère du moment du transfert des risques peut sembler adéquat. Il présente néanmoins également des inconvénients. Parmi ces derniers, le contrat d'entreprise se voit à nouveau cité puisque le transfert des risques à lieu alors que le cocontractant peut encore refuser la livraison de la marchandise.

L'établissement d'une facture ne peut pas non plus servir de base puisque celle-ci peut être envoyée sans que le contrat ait été exécuté, voire même sans le moindre fondement. De plus, dans le cadre de contrats faisant reposer leurs tarifs sur des échelles, le montant facturé n'est pas nécessairement déterminant¹⁶¹.

Ayant analysé chacune de ces étapes, WEIDMANN parvient à la conclusion qu'un revenu est réalisé lorsque tous les risques dont la comptabilité ne tient pas compte sont exclus. Cet auteur nous laisse donc avec cette définition, certes négative mais satisfaisante, du moment de la réalisation d'un revenu: « als der Zeitpunkt, in welchem nur noch durch Wertberichtigung oder Rückstellung erfassbare Risiken vorhanden sind, also lediglich noch die Gefahren bestehen, dass der Schuldner nicht bezahlt, oder dass aus dem Geschäft sich noch Verbindlichkeiten entwickeln werden. »¹⁶²

¹⁶⁰ Comme nous l'avons déjà vu en matière de contrat d'entreprise.

¹⁶¹ En cas de contestation, le juge calculera la contre-prestation indépendamment du montant prévu par la facture mais en se basant uniquement sur les barèmes établis.

¹⁶² WEIDMANN M., *Einkommensbegriff*, p. 144. Définition à laquelle GLAUSER fait écho : « La réalisation intervient lorsque le risque lié à la prestation ne peut plus s'exprimer que par un compte correctif d'actifs (par exemple le risque du croire) ou une provision (par exemple une provision pour garantie). En effet, à ce moment-là, le risque pour la société se limite au défaut de paiement du débiteur ou à une éventuelle prétention du fait de la vente. », GLAUSER P.-M., *Apports*, p. 58.

Section 2. Le moment de l'attribution du revenu d'une personne non-astreinte à tenir une comptabilité

En ce qui concerne les personnes non-astreintes à tenir une comptabilité, on admet de manière général qu'un revenu est réalisé soit au moment où le contribuable reçoit une prestation soit lorsque ce dernier acquiert une prétention ferme dont il peut effectivement disposer¹⁶³. La condition de l'afflux (*Zufluss*) est l'acquisition complète d'un droit qui peut être l'acquisition d'une créance (*Forderungserwerb*) ou l'acquisition de la propriété (*Eigentumserwerb*). L'afflux est considéré comme un processus factuel (*faktischer Vorgang*) qui est accompli lorsque le contribuable a acquis le pouvoir économique de disposer sur les avantages en question¹⁶⁴. Comme l'indique REICH : « Zu welchem Zeitpunkt dem Steuerpflichtigen eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung definitiv zugeflossen ist, wird bei den verschiedenen Einkunftsarten unterschiedlich beantwortet. »¹⁶⁵ Toutefois, une telle étude du moment de réalisation de chaque type de revenu dépasse le champ de notre analyse.¹⁶⁶

¹⁶³ LOCHER P., *Kommentar*, Ad. Art. 16 N. 18 ; NOEL, *Commentaire* Ad. Art. 16 N. 30ss ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 83 s ; REICH M., *Art. 16*, p. 160 ; RIVIER J-M., *Droit fiscal suisse*, p. 326 ; RYSER W./ROLLI B., p. 161.

¹⁶⁴ REICH M., *Art. 16*, p. 160.

¹⁶⁵ REICH M., *Art. 16*, p. 161.

¹⁶⁶ Voir à ce sujet notamment : WEIDMANN M., *Realisation*, p. 97ss.

Titre II. L'impact du droit international privé sur l'attribution du revenu

Chapitre 1. En général

Lorsqu'un état de fait de droit civil inclut un élément d'extranéité, le droit suisse fait dépendre son application de toute une série de conditions contenues dans la loi sur le droit international privé (LDIP¹⁶⁷)¹⁶⁸. Cette loi permet également de déterminer la compétence des tribunaux suisses, la reconnaissance et l'exécution des jugements rendus à l'étranger. Dans le cadre de cette recherche, seule la question du droit applicable est pertinente et nous nous y limiterons par conséquent. Lorsque nous cherchons à attribuer un revenu en matière civile et qu'un élément international doit être pris en compte, nous devons en premier appliquer la LDIP afin de déterminer le droit applicable et par conséquent les règles d'attribution adéquates.

La loi suisse sur le droit international privé va permettre de déterminer le droit applicable (*lex causae*¹⁶⁹) à une situation juridique à travers un processus en étape. Dans un premier temps, il faut caractériser la situation juridique dans laquelle on se trouve¹⁷⁰. En effet, le droit international privé appliquera une règle de conflit de droit¹⁷¹ différente

¹⁶⁷ RS 291.

¹⁶⁸ SCHNYDER A./ LIATOWITSCH décrivent l'objet du droit international privé comme étant : «Regelungsgegenstand des Internationalen Privatrechts (IPR) bilden Sachverhalte, die unter Berücksichtigung der einschlägigen Zuständigkeits und Verweisungsnormen als international zu qualifizieren sind. », mais ils précisent également que : « nicht jede internationale Bezug verlangt nache einer Anwendung des IPR, vielmehr muss der internationale Faktor im Kontext der jeweiligen Rechtsfragen als voraussichtliche relevant erkannt werden. », p. 3. Voir également DUTOIT B., *Commentaire*, p. 3. ; KNOEPFLER F. SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., p. 5ss.

¹⁶⁹ SCHNYDER A./ LIATOWITSCH M., p. 29.

¹⁷⁰ DUTOIT image cette caractérisation juridique comme le fait de ranger les situations juridiques dans de « grands tiroirs juridiques auxquels se réfèrent les règles de conflit de lois. » p. 8 ; KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., p. 144ss.

¹⁷¹ KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., définit la règle de conflit comme étant une règle qui : « a pour fonction de désigner l'autorité compétente et le droit qui s'appliquera à la situation de fait (Tatbestand) qu'elle vise. Elle se distingue donc de la

selon s'il s'agit de déterminer la personnalité morale d'une société ou si nous sommes en présence d'un contrat de fiducie. Une fois caractérisée, une règle de conflit, généralement bilatérale¹⁷², nous permettra de déterminer le droit applicable et donc les règles d'attribution du revenu qui en découlent¹⁷³. La maxime « *iura novit curia* » est applicable et ce malgré les difficultés que cela peut imposer lorsqu'un droit étranger est désigné¹⁷⁴.

Les points de rattachement ainsi que les règles de conflits énumérées dans cette loi sont nombreux et différents selon le rapport juridique dans lequel on se trouve. L'objet de cette contribution n'étant pas d'analyser chaque règle de conflit de loi listée dans la LDIP, nous nous limiterons à détailler le mécanisme prévu pour les contrats ainsi que dans le cadre de la reconnaissance des sociétés étrangères. Ces domaines nous paraissent, en effet, plus pertinents pour la suite de notre raisonnement au plan fiscal.

règle de droit matériel, ou de fond ; elle est indirecte ; elle a un effet médiat sur la solution concrète de l'espèce. Elle désigne soit le système juridique dont les règles de droit matériel seront appliquées – ces règles seules énonceront immédiatement la conséquence juridique qui s'attache à une situation de fait déterminée –, soit l'autorité compétente pour statuer. », p. 120.

¹⁷² « [...]c'est-à-dire qu'elle [la règle bilatérale] peut désigner indifféremment, soit le droit de l'Etat dont elle fait partie (le « droit du for » ou la « lex fori »), soit le droit d'un autre Etat (étranger par rapport au for.) », BUCHER A./ BONOMI A., p. 3 ; KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., p. 124s.

¹⁷³ BUCHER A./ BONOMI A., p. 3 ; KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., Précis, p. 120 ; SCHNYDER A./ LIATOWITSCH M., p. 29.

¹⁷⁴ BUCHER A./ BONOMI A., p. 122 ; ATF 118 II 84 et 121 III 438. Les parties doivent néanmoins collaborer à la recherche du droit étranger si le juge le demande (art. 16 LDIP). En matière patrimoniale, en revanche, les parties peuvent être chargées de fournir la preuve du droit étranger à défaut de quoi le droit suisse pourra être appliqué conformément à l'article 16 al. 1 LDIP (ATF 118 II 193 et 119 II 94).
DUTOIT B., *Le droit international privé*, p. 36.

Chapitre 2. Les contrats en droit international privé

Les articles 112 à 128 LDIP traitent des contrats internationaux. L'article 116 prévoit qu'un contrat est régi par le droit choisi par les parties. Ce n'est qu'en l'absence d'une élection de droit que les règles de conflits de la LDIP s'appliquent. L'article 117 al.1 LDIP prévoit qu'à défaut d'une élection de droit valide des parties, « le contrat est régi par le droit de l'Etat avec lequel il présente les liens les plus étroits. » Afin d'éviter l'insécurité juridique qui pourrait résulter d'une détermination au cas par cas par le juge du droit applicable à chaque contrat, la LDIP présume que les liens les plus étroits existent dans l'Etat de résidence¹⁷⁵ de la partie qui fournit la prestation caractéristique du contrat. Sans donner de définition générale de ce qu'est une prestation caractéristique, l'article 117 al. 3 LDIP énumère à titre exemplatif quelles sont ces prestations pour différents contrats¹⁷⁶. Il ressort de cette énumération que la prestation caractéristique est celle qui n'est pas pécuniaire¹⁷⁷. En présence d'un contrat synallagmatique dans lequel les deux prestations sont équivalentes la présomption ne permet pas de solutionner le problème¹⁷⁸ et il faut rechercher l'Etat avec lequel le contrat a les liens les plus étroits. Enfin, certains contrats sont soumis à des règles de rattachements particulières¹⁷⁹. C'est le cas des ventes mobilières, art. 118 LDIP, qui sont soumises à la Convention de La Haye sur la loi applicable aux ventes à caractère international d'objets mobiliers corporels¹⁸⁰. Dans ce cadre, la pre-

¹⁷⁵ S'il s'agit d'une activité professionnelle ou commerciale on regardera le lieu d'établissement. Les notions de résidence ainsi que d'établissement sont définies aux articles 20 et 21 LDIP.

¹⁷⁶ Par exemple, il s'agit de la prestation de l'aliénateur dans le cadre des contrats d'aliénation (lettre a), la prestation de service dans les contrats de services tels que les contrats de mandat ou d'entreprise (lettre c). KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., p. 278ss.

¹⁷⁷ Une telle réglementation vise à favoriser la partie qui fournit la prestation la plus complexe. BUCHER A./ BONOMI A., p. 264 ; KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., p. 278.

¹⁷⁸ En revanche, la présomption indique que la résidence d'une des parties au contrat est un critère de rattachement auquel il faut accorder plus de poids qu'aux autres BUCHER A./ BONOMI A., p. 265.

¹⁷⁹ KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., p. 278ss.

¹⁸⁰ RS 0.2221.211.4.

mière règle de rattachement est tout simplement l'élection de droit¹⁸¹ et subsidiairement le domicile du vendeur^{182, 183}. Néanmoins, lorsque la commande a été reçue au domicile de l'acheteur, c'est le droit de l'Etat du domicile de ce dernier qui régira le contrat¹⁸⁴. Sont également soumis à des règles particulières les contrats portant sur des immeubles¹⁸⁵, les contrats conclus avec des consommateurs¹⁸⁶, les contrats de travail¹⁸⁷ ainsi que les contrats en matière de propriété intellectuelle¹⁸⁸.

La loi ainsi désignée régie tant la formation que les effets du contrat¹⁸⁹.

Chapitre 3. Les sociétés en droit international privé

Les articles 150 à 165 LDIP traitent des sociétés. On entend par société « toute société de personnes organisée et tout patrimoine organisé »¹⁹⁰. A contrario, les sociétés de personnes qui ne sont pas dotées

¹⁸¹ Art. 2.

¹⁸² Art. 3 al. 1.

¹⁸³ Un tel rattachement est similaire à la règle suisse puisque la prestation caractéristique d'une vente est, en règle générale, faite par le vendeur. En revanche, il s'agit là d'une règle et non d'une présomption comme dans le cadre de la LDIP.

¹⁸⁴ Art. 3 al. 2.

¹⁸⁵ Selon l'art. 119 al. 1 LDIP, les contrats portant sur des immeubles sont régis par le droit de l'Etat de situation de l'immeuble.

¹⁸⁶ A certaines conditions énumérées à l'article 120 LDIP, les contrats conclus avec des consommateurs sont régis par le droit de l'Etat de la résidence habituelle du consommateur.

¹⁸⁷ Le contrat de travail est régi par le droit du lieu où le travailleur accomplit habituellement son travail (art. 120 al. 1 LDIP). Si, comme le prévoit l'alinéa 2 de cet article, le travailleur exerce son activité dans plus d'un Etat, le contrat sera régi par le droit de l'Etat de l'établissement (ou à défaut, l'Etat de résidence de l'employeur). L'alinéa 3 du même article autorise limitativement l'élection de droit.

¹⁸⁸ L'article 122 LDIP, prévoit qu'en cas de contrat de transfert ou de concession d'un droit de propriété intellectuelle, ce dernier est régi par le droit de l'Etat dans lequel celui qui transfère ou concède le droit à sa résidence habituelle. L'alinéa 2 de cet article autorise l'élection de droit.

¹⁸⁹ BUCHER A./ BONOMI A., p. 276.

¹⁹⁰ Art. 150 al. 1 LDIP. Basler Kommentar, IPRG, p.1121ss ; Zürcher Kommentar zum IPRG, p. 1723ss.

d'une organisation¹⁹¹ sont régies par les dispositions sur les contrats¹⁹².

La Suisse a choisi comme critère de rattachement le lieu de l'incorporation¹⁹³. Conformément à l'article 154 : « Les sociétés sont régies par le droit de l'Etat en vertu duquel elles sont organisées si elles répondent aux conditions de publicité ou d'enregistrement prescrites par ce droit, ou dans le cas où ces prescriptions n'existent pas, si elles se sont organisées selon le droit de cet Etat. »¹⁹⁴ Subsidiairement, si ces conditions ne sont pas remplies, le droit applicable sera celui de l'Etat où la société est administrée en fait¹⁹⁵. Le droit ainsi déterminé régit toutes les questions relatives aux sociétés, notamment celles qui sont énumérées à l'article 155 LDIP, à l'exception des rattachements spéciaux prévus aux articles 156 ss LDIP¹⁹⁶.

Afin d'illustrer le fonctionnement de ces dispositions, prenons pour base le cas fort connu de l'arrêt C Inc.¹⁹⁷. L'état de fait est le suivant. La société C. Inc. est organisée selon le droit panaméen et elle y a son siège statutaire. Cette dernière est la propriété d'une fondation liechtensteinoise dont l'unique bénéficiaire est un résident du Liban. C. Inc. souhaite assigner la société F. Inc., résidente de Suisse, en paiement d'acomptes impayés. Une telle requête est jugée irrecevable en première instance ainsi qu'en seconde instance faute de reconnaître la

¹⁹¹ L'organisation ne doit pas nécessairement provenir de la loi, elle peut également exister de facto. BUCHER A./ BONOMI A., p. 311.

¹⁹² Art. 116ss LDIP. Basler Kommentar, IPRG, p. 1126.

¹⁹³ Par opposition à la théorie du siège social. Selon cette théorie la société est régie par le droit de l'Etat où elle a son siège réel, c'est-à-dire là où elle est administrée en fait. BUCHER A./ BONOMI A., p. 315 ; DUTOIT B., p. 493 ; HEINI A. and al., IPRG Kommentar, p. 1343; KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., p. 268; SIEHR K., p. 397; Basler Kommentar, IPRG, p. 1141s ; Zürcher Kommentar zum IPRG, p. 1748s.

¹⁹⁴ Article 154 al. 1 LDIP.

¹⁹⁵ Article 154 al. 2 LDIP.

¹⁹⁶ Ces rattachements spéciaux sont en matière de prétentions découlant de l'émission publique de titres de participation et d'emprunts (art. 156 LDIP), de protection du nom et de la raison sociale (art. 157 LDIP), de restriction des pouvoirs de représentation (art. 158 LDIP), de responsabilité pour activités exercées en Suisse (art. 159 LDIP) et pour les succursales en Suisse de sociétés étrangères (art. 160 LDIP). BUCHER A./ BONOMI A., p. 318ss.

¹⁹⁷ ATF 117 II 494.

capacité d'être partie de C. Inc. Le raisonnement est le suivant. C Inc. est une société au sens de l'article 150 LDIP, elle est donc régie par le droit de son Etat d'incorporation au sens de l'article 154. Conformément à l'article 155, c'est le droit panaméen qui régit, entre autres, la jouissance des droits civils de la société. En l'occurrence la société a la personnalité morale dans son Etat d'incorporation et devrait donc se voir reconnaître la qualité pour être partie. Néanmoins, la cour de première instance ainsi que celle de seconde instance ont rejeté une telle qualité à C. Inc. en invoquant la réserve du siège fictif développée par la jurisprudence avant l'entrée en vigueur de la LDIP et donc avant l'adoption de la théorie de l'incorporation. Selon ces deux instances, la société C Inc. n'a qu'un siège au Panama et n'a été créée que dans le but de contourner l'interdiction des fidéicommiss de famille de l'art. 335 CC. Il en est déduit que le siège réel de la société se trouve en Suisse et qu'elle est par conséquent régie par le droit suisse. Cela étant établi, et puisque C Inc. ne jouit pas de la personnalité morale en droit suisse, la capacité d'être partie d'une telle société de personnes doit être rejetée. Un tel raisonnement a été rejeté par notre Haute Cour dans la mesure où cette dernière considère que la réserve du siège fictif n'est plus valable sous le nouveau droit. Dès lors, le Tribunal Fédéral a reconnu la qualité de partie à C Inc. dans la mesure où cette société jouit de la personnalité morale en droit panaméen. Cette jurisprudence consacre la théorie de l'incorporation et rejette l'application d'une réserve pour les cas d'abus¹⁹⁸. Fort de sa simplicité, le système prévu par la LDIP peut néanmoins se voir facilement abusé¹⁹⁹. En effet, il ne s'agit que d'un examen formel où il n'est pas nécessaire de regarder le lieu où la société a son siège réel.

¹⁹⁸ BUCHER A./ BONOMI A., p. 317 ; KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., p. 270s.

¹⁹⁹ BUCHER A./ BONOMI A., p. 315. KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENING-GIRARD S., p. 268ss., remarquent que suite à la jurisprudence de la Cour de justice européenne (notamment : CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97, Rec 1999I, p. 1459, Centros Ltd), fondée sur la liberté d'établissement, les Etats membres pourraient être menés à adopter la théorie de l'incorporation.

Chapitre 4. Les trusts en droit international privé

Le 1^{er} juillet 1985, la Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance²⁰⁰ (ci-après : CLHT) est conclue. Cette dernière ne consiste pas en une uniformisation du droit matériel des trusts. Elle cherche plutôt à faire reconnaître aux Etats ne connaissant pas le trust dans leurs législations internes, les éléments caractéristiques du trust que nous avons déjà étudié dans le cadre de l'attribution du revenu²⁰¹. La ratification de cette Convention a eu pour conséquence la révision, entre autres, de la loi sur le droit sur le droit international privé²⁰². Dans son nouveau chapitre 9a, la LDIP définit le trust par référence à l'article 2 de la CLHT²⁰³. Cette dernière, quant à elle, ne contient pas une définition au sens propre, mais plutôt une description du trust et de ses caractéristiques²⁰⁴. Afin de s'appliquer, la CLHT ne contient aucun critère d'internationalité²⁰⁵. Dès lors, cette dernière s'applique également dans les cas de trusts internes (*Binnentrusts*), soit des trusts dont le seul élément étranger est le choix d'une loi étrangère pour le régir²⁰⁶.

²⁰⁰ RS 0.221.371.

²⁰¹ Voir: Titre I. Chapitre 3. Section 2. §.3. BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 727 ; GUTZWILLER P., *Trustrecht*, p. 13.

²⁰² La révision de la LDIP a cherché à se conformer dans la mesure la plus large possible à la Convention de Lugano concernant la compétence judiciaire et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale (RS 0.275.11), dans la mesure où celle-ci prime dans de nombreux cas sur la LDIP. MAYER T., p. 671.

²⁰³ La Suisse n'inclut toutefois pas la restriction d'application de ces dispositions au trust dont la preuve peut être apportée par écrit. En effet, le législateur a jugé préférable de créer un seul régime pour les trusts afin d'éviter des distinctions subtiles et des complications évidentes. Les constructive trusts (les trusts qui sont créés par décision judiciaire) ne rentrent, en revanche, ni dans le champ d'application de la CLHT (art. 3) ni dans le champ d'application du chapitre 9a LDIP. CHENAUX J-L., *le trust*, p. 199 ; MAYER T., p. 672 ; VOGT N., *ad Art. 149a – e*, p. 1167.

²⁰⁴ SEILER M., p. 127. Selon cet auteur, la fiducie telle que prévue par le droit Suisse rentrerait également dans le cadre de cette description et serait également réglementée par la CLHT. CHENAUX J-L., *le trust*, p. 158.

²⁰⁵ BONNARD Y., CIOLA-DUTOIT S., p. 1510 ; GUTZWILLER P., *Trustrecht*, p. 16.

²⁰⁶ BONNARD Y., CIOLA-DUTOIT S., p. 1509 ; VOGT N., *ad Art. 149a – e*, p. 1168. Le Message concernant la Convention de La Haye précise d'ailleurs que le fait qu'un ressortissant anglais domicilié en Suisse puisse se voir refuser l'établissement d'un trust anglais en Suisse serait une conséquence peu souhaitable. (*Message concernant la Convention de La Haye*, p. 605).

Une fois les conditions d'application de la LDIP remplies, celle-ci régit le droit applicable. À son article 149c, celle-ci renvoie aux articles 6 et suivants CLHT. Ce renvoi a toutefois un effet uniquement déclaratoire dans la mesure où la Convention est directement applicable²⁰⁷. Ces derniers ont un impact *erga omnes*, c'est-à-dire que le droit qu'ils déclareront applicable sera applicable tant pour les relations avec des Etats contractants que pour les relations avec des Etats tiers²⁰⁸. L'article 149c LDIP renvoie à la CLHT qui prévoit à son article 6 que le trust est régi par la loi choisie expressément par le constituant. À défaut, la loi applicable sera celle avec laquelle le trust présente les liens les plus étroits^{209, 210}. Alors que la Convention de La Haye prévoit qu'un Etat peut refuser d'appliquer le droit choisi par le constituant lorsque les éléments significatifs du trust sont rattachés à une loi ne connaissant pas le trust, la LDIP renonce expressément à cette clause²¹¹. Ceci aurait donc pour étrange effet que le droit suisse choisira dans une telle situation d'appliquer un droit ne connaissant pas le trust ce qui conduira nécessairement à une invalidation du trust²¹².

Dans un second temps, la LDIP va plus loin que la Convention de La Haye et prévoit également que les décisions étrangères dans des affaires relevant du droit des trusts sont reconnues en Suisse à certaines conditions²¹³.

²⁰⁷ Toutefois, ce renvoi a un effet constitutif pour ce qui est des catégories de trusts inclus dans la LDIP et exclus de la Convention. GUTZWILLER P., *Trustrecht*, p. 168.

²⁰⁸ GUTZWILLER P., *Trustrecht*, p. 16s ; MAYER T., p. 669.

²⁰⁹ Art. 7 CLHT.

²¹⁰ CHENAUX J-L., *le trust*, p. 158s ; MAYER T., p. 670.

²¹¹ Art. 149c al. 2 LDIP.

²¹² GUTZWILLER P., *Trustrecht*, p. 169s ; VOGT N., *ad Art. 149a – e*, p. 1168.

²¹³ Conditions énumérées à l'article 149e al. 1 lettre a-e LDIP. CHENAUX J-L., *le trust*, p. 203 ; GUTZWILLER P., *Trustrecht*, p. 178ss ; MAYER T., p. 671 ; VOGT N., *ad Art. 149a – e*, p. 1174s.

Titre III. L'attribution du revenu en droit fiscal suisse

Chapitre 1. En général

Le droit fiscal doit, afin d'imposer un contribuable sur un revenu, répondre à différentes questions²¹⁴. Premièrement, l'impôt doit définir son champ d'application matériel (« *Sachlicher Umfang* »), soit qu'est-ce qu'un revenu imposable ? Deuxièmement, le champ d'application temporel (« *Zeitliche Zurechnung* ») doit être déterminé, soit quand est-ce que le revenu imposable est réalisé ? Troisièmement, le revenu en question doit être estimé (« *Bewertung* »), soit quelle valeur faut-il lui donner ? Finalement, le revenu doit être attribué à un contribuable (« *Persönliche Zurechnung* »). C'est cette dernière question que nous allons traiter à présent en nous demandant ce qu'est un revenu en droit fiscal et comment l'attribue-t-on.

Chapitre 2. La notion de revenu en droit fiscal

Section 1. Les différentes théories

La définition du revenu a fait l'objet de multiples tentatives²¹⁵ qui se sont révélées plus ou moins satisfaisantes. Nous pouvons subdiviser toutes ces théories en cinq courants principaux²¹⁶ qu'il nous semble important d'évoquer brièvement.

²¹⁴ WEIDMANN M., *Realisation*, p. 83ss.

²¹⁵ Toutes ces tentatives sont très clairement résumées et analysées dans la thèse de BRACK J. Dès lors nous nous permettrons de ne citer que ce dernier étant donné l'ancienneté des ouvrages auxquels il est fait référence et le côté marginal de cette recherche comparé aux buts fixés par la présente thèse.

²¹⁶ Classification reprise de BRACK J., p. 37.

§1. La théorie du fonds de consommation

En premier lieu, vient la théorie du fonds de consommation²¹⁷. Selon cette première théorie, « le revenu est la somme des biens économiques qui affluent pendant une période déterminée dans le patrimoine d'une personne qui peut les consommer (dépenser) sans entamer sa fortune »²¹⁸. Il s'agit donc de regarder la part de recettes brutes restant une fois les dépenses liées à la conservation de la fortune faite. Conformément à cette thèse, une recette peut être qualifiée de revenu ou, alternativement, d'accroissement de fortune en fonction d'un critère purement subjectif et arbitraire, soit celui de la volonté du bénéficiaire.

§2. La théorie de la périodicité

En second lieu, vient la théorie de la périodicité²¹⁹. Suivant cette hypothèse, « le revenu est la somme des biens économiques qui affluent périodiquement (régulièrement) dans le patrimoine d'une personne qui peut les consommer (dépenser) sans entamer la substance de sa fortune. »²²⁰

§3. La théorie des sources

La troisième théorie est celle des sources²²¹, selon laquelle est qualifié de revenu « l'ensemble des biens (recettes, produits) que l'on peut consommer (dépenser) sans entamer sa fortune parce qu'ils sont le produit de sources durables. »²²². La doctrine française des sources remarque que le capital n'est durable que parce qu'il est en permanence reconstitué, dès lors la distinction entre capital et revenu ne se

²¹⁷ Voir ses principaux défenseurs : HERMANN F.-B.-W. et SCHMOLLER G.

²¹⁸ BRACK J., p. 37.

²¹⁹ Voir : MEYER R., p. 77ss.

²²⁰ BRACK J., p. 42s.

²²¹ Voir : FUISTING B. ; TRUCHY H.

²²² BRACK J., p. 45.

base pas sur la nature physique des choses mais plutôt sur une séparation que fait l'homme entre ce qu'il peut utiliser et ce qu'il doit conserver. Elle en déduit qu'« il y a, dans l'esprit humain, une tendance naturelle à chercher partout un capital et un revenu, et à supposer que toute ressource a son origine dans quelque chose d'immuable, d'inépuisable et de perpétuel. »²²³. Dès lors, le revenu et le capital ne sont que des « fictions comptables »²²⁴ de l'homme.

§4. La théorie des catégories de produits

Selon la doctrine des catégories de produits²²⁵, il est nécessaire de distinguer la notion de produit (*Ertrag*) de celle de revenu (*Einkommen*). Le produit est le résultat d'une activité créatrice de biens ou de ressources alors que le revenu n'a trait qu'à la répartition et la consommation de ces derniers. Suivant ces auteurs, il y a trois catégories de produits : le produit du travail, celui des capitaux et celui des terres. Suivant cette théorie, le revenu d'une personne est l'ensemble des produits de l'activité économique que cette dernière exerce.

§5. La théorie de l'accroissement du patrimoine

Conformément à la théorie de l'accroissement du patrimoine²²⁶, l'origine des ressources, leur nature ainsi que leurs causes ne sont pas pertinentes. Ce qui est déterminant est le fait qu'une personne puisse utiliser ces ressources sans pour autant diminuer son patrimoine. Par conséquent « le revenu se compose de tout accroissement du patrimoine constaté au cours de la période envisagée. »²²⁷ Dès lors, un revenu est un gain comptable calculé selon les normes de droit comptable.

²²³ BRACK J., p. 52.

²²⁴ BRACK J., p. 52.

²²⁵ Voir : ROSCHER W.

²²⁶ SCHANZ G.

²²⁷ BRACK J., p. 63.

Section 2. La conception du revenu en droit fiscal

Aucune loi fiscale ne donne de définition précise de ce qui constitue un revenu en droit fiscal suisse²²⁸. Au contraire, toutes les énumérations de ce qui est compris sont exemplatives et à leur opposé, les énumérations des déductions autorisées sont, elles, exhaustives. En effet, l'article 16 al.1 LIFD énonce que : « L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques ». La majorité de la doctrine y voit une acceptation de la théorie de l'accroissement du patrimoine sans la reprendre pour autant intégralement²²⁹. Toutefois selon HOHN/WALDBURGER la notion de revenu ne peut être couverte par un seul concept théorique généralement applicable²³⁰. Dès lors une approche au cas par cas se justifie. NOËL semble également suivre cette approche²³¹.

Le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence se rallie à la majorité de la doctrine et interprète la notion de revenu selon la théorie de l'accroissement du patrimoine. Ce dernier dans un premier temps, distinguait selon si l'on se trouve en présence d'une personne astreinte à tenir une comptabilité ou non²³². Toutefois, depuis 1999, le Tribunal fédéral²³³ considère que c'est la théorie de l'accroissement du patrimoine qui s'applique de façon générale.

²²⁸ NOËL Y., *Commentaire ad art 16 LIFD*, p. 196.

²²⁹ BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p. 172s ; CAGIANUT F., *Das Objekt*, p. 44 ; OBERSON X., *Droit fiscal Suisse*, p. 82 ; REICH, Art. 16 N.6.

²³⁰ HOHN E./WALDBURGER R., p. 291s.

²³¹ NOËL Y., *Commentaire ad art 16 LIFD*.

²³² RDAF 1993, p. 28 ; RDAF 1989, p. 56.

²³³ ATF 125 V 383ss, p. 386 ; 2P. 233/2002, c. 3.2 ; 2C 120/2008, c. 2.2.

Chapitre 3. La notion d'attribution du revenu

Section 1. L'attribution du revenu selon le principe de la capacité contributive

L'article 127 al. 2 de la Constitution prévoit que l'imposition doit respecter le principe de la capacité économique²³⁴. Selon ce principe: « tous les contribuables doivent supporter une charge d'imposition comparable, en fonction des moyens dont ils disposent; cette charge fiscale doit être adaptée à la matière économique à la disposition du contribuable et à sa situation personnelle »²³⁵. Le législateur devrait déduire de ce principe constitutionnel qu'une taxe sur un revenu ne doit être imposée qu'auprès de la personne qui voit sa capacité contributive augmentée par le revenu en question. Néanmoins, l'amélioration de la capacité contributive n'est pas le seul élément qui est pris en compte lors de l'attribution d'un revenu. En effet, d'autres considérations peuvent entrer en ligne de compte. Ce sera le cas, par exemple des fonds de placement qui possèdent en propriété directe des immeubles situés en Suisse. Ces derniers seront imposés comme des personnes morales, selon l'article 49 al. 2 LIFD, et ce, bien qu'il leur manque la personnalité juridique, pour des raisons de simplicité administrative²³⁶. Un autre exemple, qui n'a pas sa place en droit fiscal suisse, se trouve dans les règles CFC (*Controlled Foreign Company*) qui attribuent un revenu aux actionnaires avant qu'un dividende ne soit distribué lorsque ces derniers contrôlent²³⁷ la société. En ce cas, la charge fiscale n'est pas augmentée mais un ajournement de l'impôt est évité.

²³⁴ Voir: RYSER W./ ROLLI B., p. 58 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 29ss ; BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p. 242s ; RIVIER J-M., *Droit fiscal suisse*, p. 84s ; HÖHN E./ WALDBURGER R., p. 114ss.

²³⁵ ATF 122 I 103 = RDAF 1997, 186.

²³⁶ Il est, en effet, plus simple d'imposer une société en tant que telle sur les revenus d'un immeuble situé en Suisse plutôt que de rechercher tous les associés de ladite société afin de les imposer sur leurs quote-parts au bénéfice découlant de l'immeuble.

²³⁷ Les différentes règles CFC ont leur définition propre de la notion de société contrôlée.

Selon WEIDMANN²³⁸, l'attribution d'un revenu doit nécessairement suivre le pouvoir économique d'en disposer. Il constate que, dans les cas particuliers où la loi assujettit un autre contribuable, elle viole le principe d'imposition selon la capacité contributive. Cela peut mener à une sur ou une sous-imposition. Ce dernier note également que si une règle d'attribution venait à être anti-constitutionnelle (en raison du principe d'imposition selon la capacité contributive), elle ne pourrait néanmoins pas être contestée puisque l'on ne peut contester la conformité d'une loi fédérale avec la Constitution²³⁹. Selon nous, ce n'est pas la personne à qui un revenu est attribué qui doit voir sa capacité économique augmentée par ce dernier. Il s'agit plutôt de la personne qui subit le poids de l'impôt. Par conséquent lorsque le revenu est attribué à une personne qui n'a pas le pouvoir économique d'en disposer cela ne viole la Constitution que si ce dernier ne peut pas reporter la charge sur quelqu'un d'autre.

Section 2. L'attribution du revenu selon le principe de la charge fiscale

Selon cette théorie, la personne qui va supporter le poids de l'impôt à la fin, est la personne à qui il faut attribuer le revenu. Par conséquent, un revenu n'est attribué qu'une seule fois à un seul contribuable. Ce raisonnement n'est pas satisfaisant puisqu'il y a des cas où le contribuable n'est pas la personne qui va supporter la charge fiscale. L'exemple évident de ce phénomène est l'impôt anticipé qui fonctionne en deux temps²⁴⁰. Selon WHEELER²⁴¹, un impôt à la source démontre qu'un revenu ne doit pas nécessairement être attribué à un contribuable afin de prélever un impôt. En effet, l'impôt anticipé est prélevé à la source même sans connaître le bénéficiaire du revenu. Toutefois, si le revenu n'est attribué qu'au propriétaire des revenus

²³⁸ WEIDMANN M., *Realisation*, p. 102.

²³⁹ Art. 191 Constitution fédérale.

²⁴⁰ Dans le cas d'intérêts bancaires, par exemple, la banque retient 35% des intérêts et distribue le montant résiduel. Puis dans un second temps, le propriétaire des intérêts peut réclamer le remboursement des 35% payés par la banque à l'administration fiscale s'il remplit les conditions légales (art. 21ss LIA).

²⁴¹ WHEELER J., *General report*, p. 19.

grevés de l'impôt anticipé, soit la personne qui supporte la charge fiscale au final, qu'est-ce qui justifie que le distributeur de la prestation imposable retienne un impôt à la source ? De plus, ce raisonnement inductif ne peut être accepté dans la mesure où il part de l'une des conséquences de l'attribution d'un revenu pour en déduire la règle d'attribution. En effet, ce n'est pas parce qu'un contribuable supporte la charge fiscale relative à un revenu que ce revenu doit lui être attribué. C'est plutôt parce qu'un revenu est attribué à un contribuable que ce dernier doit, éventuellement²⁴², supporter la charge fiscale y relative.

Section 3. L'attribution du revenu selon le principe du lien entre un objet et un sujet fiscal

Cette dernière théorie définissant la notion d'attribution du revenu est plus étroite ou technique. Selon cette dernière, un impôt ne peut être prélevé que s'il y a un lien entre un objet et un sujet²⁴³. Ce lien est l'attribution du revenu. C'est parce qu'un objet assujéti à l'impôt est attribué à un contribuable assujéti à l'impôt que le système fiscal fonctionne et est cohérent. Conformément à ce point de vue, un contribuable se voit attribuer un revenu indépendamment du fait qu'il supporte la charge fiscale. Dès lors, dans le cas de l'impôt anticipé, nous avons un seul revenu attribué à deux contribuables différents. Un tel dédoublement se justifie aisément dès lors que l'on répond à la question de l'attribution du revenu séparément durant les deux étapes du processus de taxation. Pour illustrer ce raisonnement prenons le simple cas d'une distribution de dividendes par une société à l'un de ses actionnaires. La première attribution du revenu imposable se fait à la société distributrice. Elle répond à la question de savoir qui doit prélever 35% du montant des dividendes et les verser aux autorités fiscales. Puis, lorsqu'il s'agit de déterminer qui est légitimé à deman-

²⁴² En effet, selon la théorie d'attribution à laquelle nous adhérons (voir : Titre III. Chapitre 3. Section 3.), le fait qu'un revenu soit attribué à un contribuable ne signifie pas que ce dernier supportera le poids de l'impôt. Dans le cadre de l'impôt anticipé, le revenu est attribué dans un premier temps à la personne devant retenir l'impôt à la source et ce même si celle-ci ne supporte aucune charge fiscale.

²⁴³ HÖHN E./ WALDBURGER R., remarquent que seule une personne ayant une relation spéciale avec un l'objet soumis à l'impôt peut être imposée, Band I, p. 230.

der le remboursement de l'impôt payé à l'administration, le revenu est attribué à la personne qui supporte l'impôt en définitive, soit l'actionnaire. C'est cette dernière approche qui sera retenue tout au long de cette contribution.

Chapitre 4. Relation entre le droit fiscal et les autres domaines juridiques

Section 1. Généralités

Le droit fiscal entretient des relations étroites avec presque tous les domaines juridiques. Tant le droit constitutionnel, que le droit pénal en passant par les assurances sociales ont leur impact sur le droit fiscal suisse. Néanmoins, c'est avec le droit civil et le droit comptable que les relations sont les plus intrinsèquement liées. En effet, il est généralement admis que le droit fiscal suit le droit civil à moins que la disposition à interpréter ait un caractère économique²⁴⁴. D'autres part, le droit fiscal suisse a choisi le principe de déterminance selon lequel, le bénéfice comptable est déterminant pour le droit fiscal. Ce sont les imbrications entre le droit fiscal et ces deux différents domaines qu'il nous intéressera de débattre dans les paragraphes suivants.

Section 2. Relation entre le droit fiscal et le droit civil

Le droit fiscal entretient des liens très étroits avec le droit civil²⁴⁵. Comme l'a résumé LOCHER : « *Hauptsächlich mit den Instrumenten des Zivilrechts werden bestimmte Vermögensverschiebungen oder Rechtsgestaltungen erzielt, an deren Existenz bzw. « wirtschaftlichen Erfolg » steuerliche Folgen geknüpft werden.* »²⁴⁶ Néanmoins, le droit fiscal est un domaine dont l'autonomie est admise unanimement en

²⁴⁴ Voir: Titre III. Chapitre 5. Section 1. Néanmoins BÖCKLI remarque à juste titre que même lorsqu'une interprétation se dit économique elle se base en réalité sur une analyse juridique. Afin de le démontrer, il prend pour exemple le contrat de leasing. Si ce n'est pas le propriétaire au sens civil qui est imposé sur la valeur du bien, c'est dû à une analyse des droits contractuels, tel que le droit d'usage, issu du contrat de leasing. BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 710ss.

²⁴⁵ BLUMENSTEIN nous dit même que « Die Verwendung privatrechtlicher Begriffe und die Anlehnung an das Zivilrecht überhaupt gehört daher zu den schwierigsten Problemen der Steuergesetzgebungstechnik », p. 201a.

²⁴⁶ LOCHER P., *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 154.

doctrine²⁴⁷. En effet, dans la mesure où le droit civil et le droit fiscal ne visent pas un même but, il n'est pas toujours approprié pour le droit fiscal de se référer au concept créé dans un contexte de droit civil²⁴⁸. D'un point de vue strictement temporel, le droit civil a la priorité²⁴⁹. En effet, un état de fait est, dans un premier temps, caractérisé par le droit civil qui lui prêtera certains effets. Dans un deuxième temps, le droit fiscal devra se positionner afin de déterminer les conséquences fiscales de la situation.

Selon la doctrine²⁵⁰, différentes possibilités s'offrent au législateur fiscal²⁵¹. Afin de déterminer dans quelle situation nous nous trouvons, il s'agit d'examiner la situation au cas par cas²⁵².

Le législateur peut décider de ne pas renvoyer au droit civil et de créer une notion propre au droit fiscal pour qualifier un état de fait, ceci soit en s'inspirant du droit civil soit en créant un concept totalement différent²⁵³ (*Wirtschaftliche Anknüpfung*). Dans ce cas, le droit civil ne peut ni servir d'outil à l'interprétation du droit fiscal ni servir à combler des lacunes – voulues ou non voulues – qui pourraient survenir²⁵⁴.

La loi peut également décider expressément d'appliquer par analogie une notion de droit civil (*Zivilrechtliche Anknüpfung*)²⁵⁵. Dans ces cas, la notion, originellement de droit civil, devient partie intégrante du

²⁴⁷ BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 186a ; KOLLER T., p. 233 ; LOCHER P., *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 167.

²⁴⁸ KOLLER T., p. 268. De plus, lors qu'il est fait référence à une notion civile dans un contexte fiscal, la référence doit être des plus claires, BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 192a et 199a.

²⁴⁹ BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 142a.

²⁵⁰ LOCHER P., *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 158.

²⁵¹ Ce dernier devrait faire preuve de réserves dans la mesure où des notions de droit civil qui peuvent d'apparence être semblables à celles que le législateur veut employer en droit fiscal, révèlent parfois des divergences lors de leurs applications, BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 180a.

²⁵² BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 184a.

²⁵³ BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 199a.

²⁵⁴ BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 189a s.

²⁵⁵ Dans ce cas, BLUMENSTEIN précise que la loi fiscale prévoit les conditions et limites dans lesquelles la notion de droit civil est reprise. Cette dernière ne s'applique donc en droit fiscal que dans les cas expressément mentionnés, p. 179a s.

droit fiscal²⁵⁶. Ce sera le cas en général lorsque la notion civile est en relation avec le droit fiscal mais n'a aucune influence directe sur le but de la loi fiscale²⁵⁷ ou lorsque le droit fiscal attache des conséquences fiscales à une situation propre au droit civil²⁵⁸. Selon BLUMENSTEIN²⁵⁹, l'interprétation d'une telle expression doit être interprétée statiquement. C'est-à-dire qu'il ne sera pas tenu compte d'éventuelles modifications de la notion au niveau du droit civil²⁶⁰.

Enfin l'insertion d'un terme de droit civil peut être faite sans qu'il ne soit clairement fait renvoi au droit privé²⁶¹ (*steuersystematischer Anknüpfung*). Ces cas sont sujets à des difficultés d'interprétations. Dans un tel cas de figure, il faut préciser que la simple insertion d'un terme utilisé en droit civil ne signifie pas pour autant que la notion est reprise de manière intacte. En effet, il peut facilement arriver qu'un terme soit utilisé dans son acception usuelle sans pour autant que le législateur ne veuille appliquer directement la notion civile en droit fiscal²⁶². Pour que la reprise de la notion civile soit pleine et entière, il faut encore que : « Sowohl die formelle und materielle Beschaffenheit des betreffenden Zivilrechtsinstituts als auch der steuerrechtlich Zusammenhang, in dem es verwendet wird, müssen vielmehr darauf hinweisen, dass es sich einzig um jenes Institut als solches handeln kann. »²⁶³.

²⁵⁶ BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 178a s.

²⁵⁷ BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 191a, qui cite en exemple le « Steuerregrress » (subrogation fiscale).

²⁵⁸ Ce serait le cas par exemple des diverses conséquences attachées au mariage.

²⁵⁹ BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 178a s.

²⁶⁰ « Infolgedessen ist der verwendete Zivilrechtssatz von der künftigen Entwicklung der Zivilgesetzgebung als solcher losgelöst. Erfährt diese demnach in dem maßgebenden Punkte im Laufe der Zeit eine Änderung, so wird davon das Steuerrecht nicht berührt. », BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 178a s.

²⁶¹ « Uneinigkeit besteht allerdings dort, wo das Steuerrecht nicht ausdrücklich auf das Zivilrecht Bezug nimmt, jedoch der steuerrechtlich Tatbestand in zivilrechtlicher Gestaltungsform auftritt (...) », LOCHER P., *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 160 ; BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 200a.

²⁶² BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 187a.

²⁶³ BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 183a.

Section 3. Relation entre le droit fiscal et le droit comptable

§1. En droit actuel

Le droit fiscal et le droit comptable ont des liens particulièrement étroits dans la mesure où ces deux domaines du droit cherchent, entre autres, à déterminer pour différentes raisons²⁶⁴, le bénéfice des entreprises. Afin de délimiter l'influence qu'ils ont l'un sur l'autre, le législateur a trois possibilités²⁶⁵.

Premièrement, il peut être décidé que les deux matières n'ont aucun impact l'une sur l'autre. Dans ce cas, il s'agira de créer des règles propres au droit fiscal afin d'établir l'assiette de l'impôt des entreprises. Dans un tel cas, une entreprise devra tenir deux comptabilités distinctes (« *two book system* »). C'est le cas notamment aux USA²⁶⁶.

Une seconde possibilité serait l'inverse. C'est-à-dire que le droit fiscal suivrait entièrement le droit comptable reprenant précisément les livres de comptes tels qu'établis selon les normes comptables.

Enfin, une solution plus nuancée peut être envisagée. Dans ce dernier cas, le droit fiscal reprendrait par principe les comptes tels qu'établis selon le droit comptable mais réserverait le droit au législateur fiscal d'introduire des exceptions à ce renvoi de principe. C'est cette dernière solution qui a été adoptée en Suisse. Ce principe de renvoi au droit comptable en matière fiscale est désigné comme étant : «le principe de déterminance» ou le «*Massgeblichkeitsprinzip*».

L'article 57 LIFD prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Ce dernier est décrit aux articles 58 et suivant de cette

²⁶⁴ Nous verrons plus loin que le droit comptable cherche particulièrement à protéger les créanciers et est marqué par le principe de prudence, alors que le droit fiscal cherche à établir le bénéfice effectif afin de déterminer la capacité contributive de la dite société. GLAUSER P.-M., *Apports*, p. 96.

²⁶⁵ GURTNER P., *Neue Rechnungslegung*, p. 75s.

²⁶⁶ A ce sujet voir notamment : HEUBERGER R., *Handels- und Steuerbilanz in den USA und in der Schweiz*, p. 515ss.

même loi. Bien que le texte de la loi ne fasse aucune référence à la comptabilité, il est unanimement admis que ces articles servent de base légale au principe de déterminance. En effet, la loi fiscale ne prévoyant pas de norme comptable propre, il faut se référer au bénéfice tel qu'établi selon les normes comptables²⁶⁷. Au plan cantonal, la doctrine reconnaît également que le principe de déterminance s'applique et ce bien que l'article 24 al. 1 de la LHID ne fasse pas référence à la comptabilité²⁶⁸.

Dans la mesure, où la distinction entre société de personnes et personnes morales est une question d'attribution du revenu et non une question de détermination de l'assiette imposable, la distinction ne devrait pas porter à conséquence pour la détermination du bénéfice imposable. Par conséquent, il peut aisément être conclu que le principe de déterminance est également valable en matière de revenu de l'activité indépendante^{269, 270}.

Le principe de déterminance comporte un aspect matériel ainsi qu'un aspect formel. Le principe de déterminance matériel prévoit que le droit fiscal renvoie à l'ensemble du droit comptable, c'est-à-dire à tous les principes écrits et non écrits tant de comptabilisation que d'évaluation²⁷¹. Au sens formel, le principe de déterminance indique que le résultat imposable est déterminé par les comptes de la société tels qu'établis concrètement dans chaque cas d'espèce²⁷². Il s'agit d'une reprise de l'ensemble des écritures comptables et non pas uniquement du bénéfice net²⁷³. Il est naturellement admis que le compte de résultat qui sera pris en compte doit être conforme au droit commercial (cela découle du principe de déterminance matériel), par

²⁶⁷ BEHNISCH U., *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, p. 23s ; BERGER M., *Probleme der Bilanzberichtigung*, p. 540 ; BENZ R., *ordnungsmäßiger Bilanzierung*, p. 194, BURKHALTER R., p. 45 GLAUSER P-M., *Apports*, p. 69 ; GURTNER P., *Neue Rechnungslegung*, p. 77 ; SCHÄRRER E., *Handelsbilanz und Steuerbilanz*, p. 6.

²⁶⁸ BEHNISCH U., *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, p. 23s ; BENZ R., *ordnungsmäßiger Bilanzierung*, p. 194 ; BURKHALTER R., p. 47 ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 69.

²⁶⁹ Art. 18 al. 3 LIFD et art. 125 al. 2 *in fine* LIFD.

²⁷⁰ BURKHALTER R., p. 46.

²⁷¹ BENZ R., *ordnungsmäßiger Bilanzierung*, p. 195 ; BURKHALTER R., p. 14. ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 71s. ; WEBER A., p. 58ss.

²⁷² BENZ R., *ordnungsmäßiger Bilanzierung*, p. 195 ; BURKHALTER R., p. 16s ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 73 ; WEBER A., p.58ss.

²⁷³ BURKHALTER R., p. 16 ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 73

conséquent si une violation du droit commercial est remarquée le fisc a le devoir de la corriger²⁷⁴.

Le droit fiscal suisse en renvoyant au bénéfice net à l'article 57 LIFD, adopte le principe de détermination formel. Ce faisant il implique automatiquement la reprise du principe de détermination matériel. En effet, lorsque la LIFD reprend le compte de résultat de l'entreprise tel que concrètement établi par la comptabilité de la société elle reprend forcément les règles et principes qui ont servi à établir un tel résultat²⁷⁵.

Un phénomène de principe de détermination inversé a été identifié par la doctrine²⁷⁶. Ce dernier signifie que, à l'inverse de l'effet recherché, il se peut que ce soit le droit fiscal qui influence la comptabilité d'une société. En effet, puisque les écritures comptables passées ont une influence directe sur le bénéfice imposable en vertu du principe de détermination formel, il est fréquent que, lorsqu'une certaine marge de manœuvre est laissée par une disposition fiscale, une écriture soit passée pour des raisons fiscales.

Nous l'avons déjà dit, le droit fiscal et le droit comptable cherchent à déterminer le bénéfice d'une société mais pour différentes raisons²⁷⁷. D'un côté, le droit fiscal essaye de faire ressortir la capacité contributive de la société et donc son bénéfice effectif²⁷⁸. De l'autre côté, le droit comptable est empreint du principe de prudence puisqu'il cherche à protéger les créanciers de la société²⁷⁹. Une telle réserve du droit comptable se ressent particulièrement dans les règles d'évaluations puisqu'elles autorisent la société à constituer des ré-

²⁷⁴ CAGIANUT F., p. 142 ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 83 ; SCHÄRRER E., *Handelsbilanz und Steuerbilanz*, p. 9.

²⁷⁵ BURKHALTER R., p. 17 ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 73.

²⁷⁶ BEHNISCH U., *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, p. 27 ; BURKHALTER R., p. 23 ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 77 ; GLAUSER P-M., *Revision des Rechnungslegungsrechts*, p. 169.

²⁷⁷ CAGIANUT F., p. 141 ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 96 ; GURTNER P., *Neue Rechnungslegung*, p. 77 ; SCHÄRRER E., *Handelsbilanz und Steuerbilanz*, p. 6.

²⁷⁸ BENZ R., *ordnungsmäßiger Bilanzierung*, p. 190ss ; WEBER A., p. 34ss.

²⁷⁹ BENZ R., *ordnungsmäßiger Bilanzierung*, p. 10 ; WEBER A., p. 30ss.

erves latentes²⁸⁰. Afin de remédier aux problèmes causés par les buts divergents des deux domaines, le droit fiscal prévoit à l'article 58 LIFD des règles correctrices^{281, 282}. Ces dernières sont des règles ponctuelles qui n'interviennent que dans des cas nécessaires²⁸³. Elles ont pour effet de créer un deuxième bilan cette fois propre au droit fiscal²⁸⁴.

§2. Le projet de révision du droit de la SA et du droit comptable

Dans le cadre de la révision du droit de la SA, un titre 32 du Code des obligations traitera du droit comptable²⁸⁵. Plus précisément, l'article 960 f du projet traitera des relations entre le droit comptable et le droit fiscal. Ce projet ne modifie pas le principe de déterminance ancré dans notre système fiscal²⁸⁶. Toutefois certaines dispositions et principes comptables qui ont une influence sur le droit fiscal seront modifiés. Contrairement à ce qui était prévu en 2005, la constitution de réserves latentes ne sera pas interdite²⁸⁷. L'idée de l'introduction d'une comp-

²⁸⁰ GURTNER P., *Neue Rechnungslegung*, p. 77.

²⁸¹ Art. 58 al. 1 lettre b et c LIFD.

²⁸² « Dans ce contexte, les règles correctrices ont pour but de compenser le fait que le résultat peut s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation patrimoniale de la société. Elles cherchent à corriger le caractère arbitraire du bénéfice commercial, établi souvent selon la volonté de l'entreprise. » GLAUSER P-M., *Apports*, p. 97. L'article 58 LIFD prévoit également d'autres types de règles correctrices. Certaines règles n'ont pas d'effet constitutif dans la mesure où elles corrigent un bilan déjà vicié au sens du droit comptable. Un troisième type de règles, prévu à l'article 58 LIFD, prévoit l'imposition de réserves latentes réalisées de manière systématique.

²⁸³ C'est le cas par exemple de l'article 58 al. 1 lettre b dernier tiret qui prévoit la réintégration dans le bilan comptable des distributions dissimulées de dividendes. BEHNISCH U., *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, p. 32s.

²⁸⁴ SCHÄRRER E., *Handelsbilanz und Steuerbilanz*, p. 9.

²⁸⁵ Voir à ce sujet : BENZ R., *Revision des Rechnungslegungsrechts*; GLAUSER P-M., *Revision des Rechnungslegungsrechts*, p. 169ss.

²⁸⁶ BENZ R., *Revision des Rechnungslegungsrechts*, n. A.1; GLAUSER P-M., *Revision des Rechnungslegungsrechts*, p. 170.

²⁸⁷ GLAUSER P-M., *Revision des Rechnungslegungsrechts*, p. 170.

tabilité selon les standards *True and Fair* a été abandonnée²⁸⁸. La révision prévoit également pour certaines entreprises²⁸⁹ une obligation de tenir une deuxième comptabilité selon un standard reconnu (notamment les IFRS)²⁹⁰. Bien que le fisc ne puisse pas prendre en compte cette deuxième comptabilité lors de la procédure de taxation, celle-ci peut avoir une influence non-négligeable dans la mesure où elle fait notamment ressortir les réserves latentes de la société²⁹¹. Bien d'autres dispositions et principes sont et seront modifiés par cette révision de droit comptable toutefois, cela va bien au-delà du cadre de notre recherche²⁹².

La proposition d'une partie de la doctrine selon laquelle le principe de déterminance matériel devrait être conservé mais non son versant formel ne semble pas encore dominer le projet de révision²⁹³.

²⁸⁸ Voir GLAUSER selon qui il n'existe pas de contradiction fondamentale entre les standards *true and fair* et les besoins du droit fiscal. GLAUSER P-M., *Revision des Rechnungslegungsrechts*, p. 170.

²⁸⁹ Art. 962 al. 3 du Projet de révision du CO. Les entreprises concernées seraient les entreprises publiques, ou les sociétés coopératives ayant plus de 2000 associés et fondations d'une certaine importance économique. Les détenteurs de parts auraient également le droit de réclamer cette deuxième comptabilité lorsqu'ils détiennent 10% du capital où qu'ils ont une responsabilité personnelle. *Message sur la révision du CO 2007*, p. 1539s.

²⁹⁰ Les sociétés peuvent choisir de ne tenir qu'une seule comptabilité selon un standard reconnu (art. 962 al. 1 du projet de révision du CO). Celle-ci sera donc de toute évidence pertinente en matière fiscale. Lors du passage d'un mode de comptabilité à un autre, les réserves latentes vont donc apparaître. Le projet prévoit donc dans ce cas et à certaines conditions une possibilité de répartir les gains réalisés sur les réserves latentes apparues sur trois ans (art. 207b du projet de révision de la LIFD).

²⁹¹ GLAUSER P-M., *Revision des Rechnungslegungsrechts*, p. 172. Le futur article 207 B LIFD prévoit toutefois que les réserves latentes qui seraient ainsi apparues, dans les trois ans suivant l'entrée en vigueur des dites modifications, pourraient être réparties et imposées sur trois ans.

²⁹² Pour d'autres modifications voir notamment : GLAUSER P-M., *Revision des Rechnungslegungsrechts*, p. 173.

²⁹³ « Le droit fiscal se baserait ainsi toujours sur des comptes commerciaux établis selon les règles comptables. Des règles fiscales spécifiques permettraient toutefois de s'en écarter pour tenir compte des impératifs du droit fiscal. Les comptes déterminants ne seraient plus les états financiers statutaires établis concrètement par la société ; ceux-ci seraient en effet corrigés par l'application des règles fiscales. Cette solution offre à notre sens l'avantage de permettre de conserver le lien entre le droit comptable et le droit fiscal, en réduisant les inconvénients du principe de déterminance dans le contexte des comptes *true and fair*. » GLAUSER P-M., *Apports*, p. 178s.

Chapitre 5. Les principes d'attribution du revenu

Puisque l'augmentation de la capacité contributive d'un contribuable n'est pas le seul critère entrant en ligne de compte pour l'attribution d'un revenu, il est essentiel d'analyser les différentes règles possibles et imaginées par notre droit fiscal. Finalement, ce sont des choix ayant trait à la politique fiscale qui conduisent les autorités à attribuer le revenu à une personne ou à une autre. En règle générale, le législateur fiscal choisit de suivre l'attribution du revenu faite selon le droit civil puisque, en principe, cette première attribution civile du revenu permet de déterminer qui a la capacité économique d'en disposer. Néanmoins, certaines règles d'attribution divergent de l'attribution selon le droit civil. Cela peut être fait à travers une règle d'attribution autonome et expresse de la LIFD. Cela peut également être fait en vertu d'une interprétation économique d'une disposition du droit fiscal suisse. Enfin, l'attribution fiscale peut se différencier de l'attribution civile du revenu en raison de l'application d'un principe général tel que l'interdiction de l'arbitraire. En dehors de ces cas, l'administration fiscale ne peut modifier une attribution civile du revenu²⁹⁴.

Nous allons donc dans un premier temps étudier la relation existant entre le droit civil et le droit fiscal. Suite à cela nous pourrions comprendre si le droit fiscal a le choix de suivre ou non l'attribution civile d'un revenu. Enfin, nous verrons dans quelle mesure et sous quelle forme une telle possibilité a été utilisée.

²⁹⁴ L'administration fiscale a essayé notamment dans un arrêt récent (2C_48/2008) de modifier l'attribution d'un revenu sans que l'on ne soit dans le cadre d'une règle d'attribution autonome du droit fiscal, ou dans le cadre d'une interprétation économique ni même dans le cadre d'une évocation fiscale. Dans ce cas, l'administration fiscale voulait attribuer à trois héritiers d'une hoirie la part successorale appartenant à deux autres héritiers de cette même hoirie qui eux n'étaient pas au courant de l'existence dudit revenu. Le Tribunal fédéral constata à raison que la connaissance de l'existence d'un revenu n'était pas une condition successorale. Dans la mesure où l'on ne se trouvait pas face à une évocation fiscale (non seulement ne s'agissait-il pas d'une construction insolite mais de plus il n'y avait pas de perte de substrat fiscal), l'attribution fiscale du revenu faite par l'article 10 al. 1 LIFD, correspondant d'ailleurs à l'attribution civile du revenu, devait être respectée.

Section 1. Attribution fiscale du revenu convergeant avec l'attribution civile

§1. En général

Souvent, le droit fiscal suit la caractérisation des faits, faite par le droit civil²⁹⁵. Dans les cas où les expressions utilisées en droit fiscal font référence²⁹⁶ à des notions de droit civil, les règles d'attribution fiscale du revenu convergent avec les règles d'attributions civiles. Néanmoins, comme l'a remarqué BLUMENSTEIN, la question de savoir si une disposition fiscale renvoie effectivement au droit civil « hat für jeden Einzelfall anhand aller einschlägigen Umstände zu erfolgen und bietet erhebliche Schwierigkeiten. Von besonderer Bedeutung ist das Problem für die Bestimmung des Steuersubjekts und des Steuerobjekts. »²⁹⁷

§2. Les cas d'attributions convergentes

L'exemple le plus clair d'attribution convergeante se trouve à l'art 49 LIFD. Cette disposition liste les types de sociétés soumises à l'impôt comme étant les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives ainsi que les associations, fondations et autres personnes morales. La terminologie de l'article fait clairement référence au droit civil et aux différents types de sociétés créées par ce dernier²⁹⁸. Dès lors, lorsque le fisc doit déterminer s'il est confronté à une personne morale à laquelle il faut attribuer directement un revenu, il se réfère au droit des sociétés²⁹⁹. Par conséquent l'attribution civile et l'attribution fiscale d'un

²⁹⁵ BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p. 31; BOYER M./ HILDEBRANDT M., p.639; RDAF 1990, 37 = ASA 57, 267.

²⁹⁶ La référence peut être entière ou partielle.

²⁹⁷ BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 184a.

²⁹⁸ BLUMENSTEIN E., *Gegenseitige Beziehungen*, p. 174as.

²⁹⁹ Voir: BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p.53s ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 194 ; RYSER W./ ROLLI B., p. 42s. Néanmoins les autorités fiscales peuvent regarder en transparence en cas d'évasion fiscale.

revenu convergent puisqu'elles dépendent de la même condition, soit l'existence de la personnalité morale en droit civil.

Le cas d'un usufruit constitue également un exemple d'attribution convergente entre le droit civil et le droit fiscal. Dans les cas où un bien est l'objet d'un usufruit, c'est l'usufruitier qui jouit du bien en question et qui doit donc payer l'impôt sur les revenus en découlant et ce conformément à l'article 21 al.1 lettre a LIFD. Cette attribution des revenus d'un bien soumis à usufruit à l'usufruitier correspond à l'attribution civile de la propriété de ces fruits comme nous l'avons déjà vu³⁰⁰. En revanche, il y a une divergence entre l'attribution civile et fiscale de la fortune. En effet, si le droit fiscal devait respecter l'attribution civile de la fortune, l'usufruitier d'un bien ne serait imposé que sur la valeur capitalisée du bien soumis à usufruit et non sur la valeur du bien comme le prévoit l'article 13 al. 2 LHID.³⁰¹

§3. En particulier les distributions dissimulées de dividendes en matière d'impôt anticipé – la théorie du bénéficiaire direct³⁰²

Le cas de l'attribution des distributions dissimulées de dividendes est particulièrement intéressant dans le cadre de notre recherche. Cette problématique a la particularité de mettre en œuvre différentes théo-

³⁰⁰ Titre I. Chapitre 3. Section 2.§1.1.

³⁰¹ La simulation est un autre exemple de convergence entre l'attribution civile et fiscale d'un revenu. Toutefois cette convergence découle du fait que le droit fiscal est lié à l'état de fait du droit civil. Il y a simulation dans les cas où le contrat, tel qu'il apparaît aux yeux des tiers, se distingue du véritable échange de volontés réciproques et concordantes des parties au contrat. Il y a donc un contrat apparent et un contrat dissimulé. Conformément à l'article 18 CO, « pour apprécier la forme et les clauses d'un contrat, il y a lieu de rechercher la réelle et commune intention des parties, sans s'arrêter aux expressions ou dénominations inexacts dont elles ont pu se servir, soit par erreur soit pour déguiser la nature véritable de la convention ». Par conséquent le droit civil ne tiendra pas compte du contrat tel qu'il apparaît, et seul le contrat caché sera valide. Lorsqu'un contrat simulé est requalifié en droit civil, le droit fiscal, devant considérer le contrat dans son ensemble, ne tiendra également pas compte de l'acte simulé (voir : KOLLER T., pour qui « Das versteht sich im Grunde von selbst », p. 405 ; DANON R., *thèse*, p. 171 ; RYSER W./ROLLI B., p. 90).

³⁰² Pour un développement sur le sujet voir: SALOM J., *L'attribution des distributions dissimulées*.

ries d'attribution du revenu. En effet, si en matière de remboursement de l'impôt anticipé l'attribution civile du revenu est respectée à travers l'application de la théorie du bénéficiaire direct, en matière d'impôt sur le revenu tel n'est pas le cas comme nous le verrons ultérieurement.

Dans ce chapitre, nous commencerons par définir ce que l'on entend par distribution dissimulée de dividendes avant de regarder l'attribution qui en est faite au niveau de l'impôt anticipé. Il est utile de préciser que la notion de distribution dissimulée est la même qu'il s'agisse de l'impôt anticipé ou de l'impôt sur le revenu.

§3.1. La notion de distribution dissimulée

§3.1.1. La double imposition économique et la réforme de l'imposition des entreprises II

Le système fiscal suisse prévoyait jusqu'au 1^{er} janvier 2009 une double imposition économique des personnes morales³⁰³. Dans un premier temps, l'entreprise était imposée sur son bénéfice lorsqu'elle le réalisait puis, dans un second temps, lorsque l'entreprise distribuait son bénéfice à ses actionnaires, ces derniers étaient imposés sur les dividendes reçus. Il s'agissait d'une double imposition économique puisque la charge fiscale pesait sur un même objet mais auprès de deux contribuables distincts³⁰⁴. Afin d'éviter une double imposition, certains actionnaires cherchaient à se faire distribuer leurs dividendes de façon dissimulée³⁰⁵. Cela pouvait être fait à travers l'enregistrement de charges excessives³⁰⁶, par la renonciation à tout ou partie d'un pro-

³⁰³ HÖHN E./ WALDBURGER R., Band I, p. 456s; PRYM R-J., p. 19; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 194 ; SCHÄRRER E., *Gewinnausschüttungen*, p. 288.

³⁰⁴ Par opposition à la double imposition juridique, où un même revenu est imposé à deux reprises auprès du même contribuable.

³⁰⁵ GEHRIG T., p. 49 ; HÖHN E./ WALDBURGER R. Band I, p. 456s OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 196 ; PRYM R-J., p. 19.

³⁰⁶ Tel qu'un salaire excessif payé à un actionnaire étant également employé de la société (ex : ASA 55, 624 ; asa 30, 289), un taux d'intérêt excessif sur un prêt octroyé par un actionnaire ou encore la prise en charge par l'entreprise de diverses dépenses privées de l'actionnaire (ASA 66, 458 = RDAF 1997 II, 161 ; ASA 63, 208, ASA 55, 624).

duit³⁰⁷ ou encore par la comptabilisation d'une non-valeur³⁰⁸. Ces stratégies, poursuivies par les contribuables, n'étaient pas admises par l'administration fiscale qui les requalifiait, lorsque faire se pouvait, en distribution dissimulée de bénéfice. De plus, le droit suisse ne connaît pas de fiscalité de groupe. Chaque société doit être traitée comme une entité distincte agissant dans son intérêt propre, dans le but de faire un profit. Niant une réalité économique, notre système fiscal s'est vu contraint de traquer un grand nombre de prestations effectuées entre sociétés sœurs d'une manière non conforme aux conditions du marché afin de les requalifier de distributions dissimulées de bénéfices.

Toutefois, le 24 février 2008 le peuple suisse a accepté la réforme de l'imposition des entreprises II³⁰⁹. Parmi le catalogue de mesures³¹⁰ figure l'atténuation de la double imposition économique. Entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009, l'article 20 al. 1^{bis} LIFD prévoit une imposition partielle des dividendes lorsque le contribuable détient 10% au moins du capital de la société distributrice. Les dividendes distribués ne sont imposés qu'à 50% de leurs valeurs lorsqu'ils font partie de la fortune commerciale du bénéficiaire et à 60% pour les rendements de la fortune privée. Dès lors l'incitation pour le contribuable à se verser des distributions dissimulées de dividendes est largement amoindri. En

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

³⁰⁸ L'actionnaire fournit à la société un bien ou un service à un prix supérieur à celui du marché. (ASA 33, 323 ; ATF 113 Ib 23 = StR 1988, 410 ; ASA 66, 554 = RDAF 1997 II, 687).

³⁰⁹ Loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements du 23 mars 2007, FF, 2005, p. 4611. Voir également la Circulaire No. 22 sur l'imposition partielle des rendements provenant de participations détenues dans la fortune privée et limitation de la déduction des intérêts passifs, du 16 décembre 2008 ainsi que la Circulaire No. 23 sur l'imposition partielle des rendements provenant de participations détenues dans la fortune commerciale ou déclarées comme fortune commerciale, du 17 décembre 2008.

³¹⁰ On trouve également dans ce catalogue notamment une extension de la réduction pour participations, l'imputation de l'impôt grevant les bénéfices sur l'impôt grevant le capital, une extension du emploi, ainsi qu'un passage du principe de la valeur nominale au principe de l'apport en capital. Toutes ces modifications entreront en vigueur par étape échelonnées entre le 1^{er} janvier 2009 et le 1^{er} janvier 2011.

effet, l'actionnaire n'est plus indifférent quant à la forme que prennent ses rendements et pourra désormais préférer se voir distribuer un dividende imposé à 50 % ou 60 % de sa valeur plutôt que de percevoir un salaire excessif imposé à 100 %³¹¹.

§3.1.2. La notion de distribution dissimulée

Nous sommes en présence d'une prestation appréciable en argent³¹² lorsque trois conditions cumulatives sont remplies. Selon la jurisprudence³¹³, « est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société ». ³¹⁴

Premièrement, il doit s'agir d'une prestation que la société fait sans recevoir de contrepartie correspondante³¹⁵. La disproportion entre la prestation et la contre-prestation doit être telle qu'elle ne peut pas s'expliquer par la marge d'appréciation laissée aux commerçants. Les prestations ne doivent pas avoir été faites selon les conditions du marché (« dealing at arm's length »). Une telle prestation doit être la cause d'un appauvrissement de la société³¹⁶, peu importe que ce soit dû à

³¹¹ Toutefois au niveau de la société l'avantage d'une charge excessive subsiste dans la mesure où celle-ci sera déduite alors que le dividende ne pourra pas l'être.

³¹² BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., *System des Steuerrechts*, p. 244 ; BURG D./ ZIEGLER P., p. 113 ; GEHRIG T., p. 49ss ; HÖHN E./ WALDBURGER R., Band I, p. 457; MASSHARDT H., p. 289 ; MONTAVON P., p. 140s ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 196 ; PRYM R.-J., p. 29s. ; REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 621s ; SCHERRER B., *Buchführung*, p. 454 ; BEUSCH M., *Art.12 VStG*, p. 402

³¹³ ATF 119 Ib 431, 435

³¹⁴ Une définition très similaire se retrouve dans la jurisprudence allemande : « Unter verdeckten Gewinnausschüttungen ist jeder Vorteil zu verstehen, den eine Erwerbsgesellschaft ihren Gesellschaftern oder nahestehenden Dritten mit Rücksicht auf ihre Gesellschaftereigenschaft zuwendet, den sie aber einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Person nicht zukommen lassen würde » (BStBl. 71 II s. 539).

³¹⁵ GEHRIG T., p. 83ss.

³¹⁶ GLAUSER P.-M., *Apports*, p. 106s ; YERSIN D., *Apports*, p. 248.

une augmentation des passifs ou à une non augmentation des actifs. De plus, cette prestation doit enrichir l'actionnaire³¹⁷.

Ensuite, cette prestation doit être accordée à un actionnaire de la société ou à un proche de celui-ci. La prestation doit avoir lieu envers un actionnaire ou un proche de ce dernier car c'est le lien d'actionnariat qui justifie la prestation appréciable en argent. Comme le Tribunal Fédéral le note dans l'arrêt Bellatrix, « la qualité d'actionnaire doit être la cause de l'avantage concédé »³¹⁸. Il doit être prouvé qu'une telle prestation n'aurait jamais été effectuée en faveur d'une tierce personne. Puisque l'on estime que c'est le contrôle exercé par un actionnaire sur sa société qui explique la prestation appréciable en argent, il est légitime de s'interroger sur le niveau de contrôle qu'il faut avoir sur la société. Quid d'un actionnaire largement minoritaire ? Quid d'un membre du conseil d'administration qui contrôle et gère l'entreprise mais n'en est pas actionnaire ? Selon certains auteurs, cela doit être déterminé selon les circonstances du cas d'espèce³¹⁹. Un actionnaire minoritaire peut avoir une influence suffisamment importante sur la gestion de l'entreprise, en raison par exemple de son rôle de directeur, pour qu'on lui attribue un dividende dissimulé³²⁰. Selon YERSIN, en revanche, ce n'est pas le pouvoir d'influence qui est dé-

³¹⁷ L'exigence d'enrichissement de l'actionnaire est un argument invoqué par la doctrine pour critiquer le Tribunal Fédéral ainsi que la pratique de l'AFC dans le cadre des assainissements d'entreprises. En effet, puisque l'actionnaire n'est pas nécessairement enrichi lors d'un assainissement (par exemple dans le cadre de la fusion de deux SA), une distribution dissimulée de bénéfice ne devrait pas automatiquement être admise. De plus, depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle Loi sur les fusions, l'article 6 LFus permet expressément les fusions d'assainissement et l'article 61 al. 1 LIFD prévoit la neutralité fiscale des fusions envisagées dans la LFus lorsque les conditions sont remplies. Par conséquent, lorsque les actifs sont repris à leur valeur comptable et que les éléments restent assuejtis en Suisse, un assainissement par fusion ne devrait pas être considéré comme un dividende dissimulé attribué à l'actionnaire mais devrait être neutre fiscalement. Voir : Circulaire n. 5 sur les restructurations, point 4.1.4.3.2 BÖCKLI P., *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 12 ; GLAUSER P.-M., *La fusion d'assainissement*, p. 1007 ; OBERSON X./PETER H./KUSTER M., p. 237.

³¹⁸ ATF 107 Ib, 325, 331.

³¹⁹ DÜRR R., p. 113.

³²⁰ DÜRR R. explique que « Entsprechend ist das Kriterium der maßgeblichen Beteiligung nicht quantitative, sonder qualitativ zu verstehen », p. 113 ; BRÜLISAUER P./POLTERA F., *Art. 58*, p. 874s.

terminant mais plutôt le fait qu'une telle prestation n'aurait pas été effectuée s'il s'était agi d'une personne tierce³²¹. Cet argument nous semble concluant puisque, comme le remarque GLAUSER³²², dans le cadre de sociétés familiales il peut facilement arriver qu'un actionnaire se voit bénéficier d'un dividende dissimulé sans pour autant être dans une position d'influence particulière. Il n'est cependant pas possible d'attribuer un dividende dissimulé à une personne n'étant pas un actionnaire de la société, ou un proche de celui-ci, même si cette personne est un membre dirigeant. En effet, la notion même de dividende est inséparable de la qualité d'actionnaire. Toutefois, le projet de révision du Code des Obligations prévoit un élargissement de l'application de l'art. 678³²³ aux membres du conseil d'administration de la société. Il nous semble dès lors opportun de rappeler que l'article 678 du Code des Obligations vise à rectifier un enrichissement illégitime et non à attribuer un revenu. Dès lors, un élargissement du cercle de personnes devant restituer un enrichissement illégitime n'influence en rien la délimitation des personnes pouvant bénéficier d'une prestation appréciable en argent. Nous l'avons dit, un proche de l'actionnaire peut également bénéficier d'une prestation appréciable en argent. La notion de proche n'est pas définie par la loi. Elle englobe toute personne ayant un lien économique, personnel ou juridique avec un actionnaire. La jurisprudence³²⁴ a dégagé deux catégories de proches. D'une part les personnes qui sont économiquement assimilables à l'actionnaire de la société qui fournit le service ou qui ont un lien de parenté avec ce dernier (quelqu'un de la même famille ou une société-sœur). D'autre part des proches qui sont considérés comme proches car cela est la seule explication à la prestation qui a eu lieu à des conditions hors du marché³²⁵. Cette approche extrêmement large de la notion de proche est critiquée en doctrine. Puisque le simple fait de recevoir une prestation appréciable en argent crée une présomption selon laquelle on est proche de l'actionnaire, le fardeau de la preuve est renversé en défa-

³²¹ YERSIN D., *Apports*, p. 249.

³²² GLAUSER P.-M., *Apports*, p. 110.

³²³ Article 678 al. 1 AP-CO ; rapport AP-CO, p. 64.

³²⁴ ATF 115 Ib 274 ,c. 9b ; ASA 61, p 537, c. 4 ; ATF 119 Ib 431, c. 3.b; 2C. 199/2009 c. 3.2.

³²⁵ GEHRIG T., p. 149ss ; NEUHAUS M., *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 25; STOCKAR C., p. 48.

veur du contribuable. Une telle objectivisation de la notion de proche pourrait mener à un éloignement de l'exigence selon laquelle la prestation s'explique par un rapport de participation (*causa societatis*)³²⁶.

Finalement, la disproportion entre les deux prestations doit être telle que les organes de la société n'ont pu l'ignorer³²⁷. Cette exigence se justifie dans la mesure où il serait contradictoire de dire qu'une prestation est faite par une société *causa societatis* mais qu'en même temps celle-ci n'a pas réalisé la disproportion existante entre les deux prestations³²⁸. Selon la jurisprudence³²⁹, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître³³⁰. D'après GEHRIG T., «Das subjektive Kriterium der Erkennbarkeit wird somit von der Praxis verobjektiviert»³³¹.

§3.2. L'attribution des distributions dissimulées de dividendes en matière d'impôt anticipé

A. En général

L'impôt anticipé est un impôt à la source³³² prélevé sur une liste exhaustive de transactions énumérées à l'article 1 LIA. Le contribuable doit déduire l'impôt de la prestation imposable qu'il fournit et ce peu importe qui en est le bénéficiaire. Dans un second temps, l'impôt est remboursé au bénéficiaire de la prestation si ce dernier remplit les conditions des articles 21ss LIA. Dans les cas prévus par la loi, la perception puis le remboursement peuvent être évités par voie de déclaration de la prestation imposable, art. 20 LIA, 24ss OIA. Le mécanisme en deux temps de l'impôt anticipé a pour effet deux attributions successives d'un même revenu. La première attribution du revenu crée le

³²⁶ GLAUSER P.-M., *Apports*, p. 111ss.

³²⁷ NEUHAUS M. parle de différence de 25% ou plus (NEUHAUS M., *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 24).

³²⁸ GEHRIG T., p. 236s.

³²⁹ ATF 113 Ib, p. 23, 25.

³³⁰ GEHRIG T., p. 235.

³³¹ GEHRIG T., p. 235.

³³² Il s'agit d'un impôt à la source car il n'est pas prélevé auprès du bénéficiaire du revenu imposé mais auprès du débiteur. STOCKAR C., p. 45.

lien entre l'assujetti à l'impôt, soit la société prestataire et l'objet, soit, la prestation imposable. Cette attribution nous donne la raison pour laquelle le prestataire doit prélever un impôt et le remettre à l'administration fiscale. Puis, lorsqu'il s'agit de définir qui est en droit au remboursement de l'impôt anticipé payé, la seconde attribution du revenu a lieu. Celle-ci nous intéresse plus particulièrement puisque, c'est cette dernière qui varie selon la théorie d'attribution choisie en cas de distribution dissimulée de bénéfice. Nous évoquerons donc cette dernière lorsque nous utiliserons les termes d'attribution du revenu en matière d'impôt anticipé.

L'impôt anticipé a deux fonctions distinctes. Lorsque le bénéficiaire de la prestation est domicilié à l'étranger³³³ ou lorsque le bénéficiaire est un fraudeur qui ne déclare pas ce revenu, la taxe prélevée à la source est une charge définitive. Dans ce cas, l'impôt anticipé a pour but de procurer des recettes fiscales³³⁴. En revanche, lorsque le bénéficiaire de la prestation est domicilié en Suisse et remplit les autres conditions énumérées aux articles 21ss LIA, la taxe prélevée lui est remboursée³³⁵ lorsqu'il déclare ce revenu en matière d'impôts directs. Ainsi, l'impôt anticipé a pour but d'inciter le contribuable à déclarer ses revenus³³⁶. Cependant, ce but incitatif ne peut se réaliser que si la personne à qui l'on attribue le revenu en matière de remboursement de l'impôt anticipé est la même que celle à qui l'on attribue le revenu en matière d'impôt direct. En effet, il n'y a d'intérêt à inciter une personne à déclarer son revenu que si cette personne est celle qui doit le faire en vertu de la LIFD.

Les personnes physiques peuvent réclamer³³⁷ le remboursement de l'impôt payé à la source si les conditions suivantes sont remplies. La

³³³ Dans un pays qui n'a pas conclu de conventions de double imposition avec la Suisse.

³³⁴ STOCKAR C., p. 45s.

³³⁵ Le remboursement peut être en espèce ou sous forme d'imputation avec les impôts cantonaux et communaux.

³³⁶ À propos du but incitatif de l'impôt anticipé voir : BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer* ; STOCKAR C., nous dit que : « L'impôt anticipé constitue ainsi une mesure destinée à promouvoir l'honnêteté fiscale. », p. 45.

³³⁷ Les personnes physiques réclameront le remboursement auprès de leur canton de résidence, article. 30 al. 1 LIA. (A moins qu'il ne s'agisse d'une prestation d'assurance, auquel cas la requête doit être adressée à l'AFC, article 33 al. 2 LIA).

personne doit être domiciliée³³⁸ ou en séjour en Suisse³³⁹. Elle doit avoir le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt³⁴⁰. Enfin, le revenu, ainsi que la fortune d'où ce revenu provient, doivent avoir été déclarés dans la déclaration d'impôt du requérant³⁴¹. Les personnes morales, quant à elles, peuvent se prévaloir d'un droit au remboursement de l'impôt anticipé payé lorsqu'elles remplissent les conditions énumérées ci-après. La personne morale doit avoir son siège en Suisse à l'échéance de la prestation imposable³⁴². Elle doit avoir le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement imposable³⁴³. Enfin, elle doit avoir comptabilisé régulièrement comme rendement les revenus grevés de l'impôt³⁴⁴. De plus, tant les personnes morales que les personnes physiques se voient refuser le remboursement lorsque ce dernier aurait pour effet d'éluider l'impôt³⁴⁵.

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

Une distribution dissimulée de dividendes est soumise à l'impôt anticipé en vertu des articles 4 al.1 LIA et 20 al.1 OIA. La société distributrice doit donc retenir à la source 35% de la prestation dissimulée. Si cela n'est pas effectué, la méthode « brut pour net » s'applique³⁴⁶. Dès lors le montant distribué sera réputé être net d'impôt anticipé et sachant que le taux de l'impôt est à 35% cela permettra à l'administration fiscale de calculer quel était le montant brut versé et d'en déduire l'impôt anticipé qui aurait dû être prélevé.

³³⁸ Article 22 al. 1 LIA.

³³⁹ Article 51 al. 1 OIA.

³⁴⁰ Article 21 al. 1 lettre a LIA.

³⁴¹ Article 23 LIA.

³⁴² Article 24 al. 2 LIA.

³⁴³ Article 21 al. 1 lettre a LIA.

³⁴⁴ Article 25 al. 1 LIA.

³⁴⁵ Article 21 al. 2 LIA.

³⁴⁶ REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 624.

L'attribution de la distribution occulte se fait, en principe, selon la théorie du bénéficiaire direct³⁴⁷. Selon cette théorie, une prestation appréciable en argent faite par une société en faveur d'un tiers proche de l'actionnaire doit être attribuée fiscalement au bénéficiaire direct de la prestation, comme son nom l'indique. En vertu de cette théorie, l'attribution du revenu au niveau civil est donc pleinement respecté. Une telle règle d'attribution est déduite de l'article 1 al. 2 LIA.

Nous verrons que l'impôt fédéral direct prévoit, quant à lui, une attribution du dividende occulte à l'actionnaire et ce conformément à la théorie du triangle. Une telle divergence dans la règle d'attribution d'un dividende dissimulé a pour conséquence de nuire au but incitatif de l'impôt anticipé et n'est, dès lors, pas souhaitable³⁴⁸.

Consciente d'une certaine incohérence entre l'impôt anticipé et l'impôt sur le revenu, l'administration fiscale a développé certaines exceptions dans la pratique. Il ne s'agissait dans un premier temps que des cas d'assainissement par fusion³⁴⁹. Puis, le 1^{er} février 2001³⁵⁰, une notice concernant la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé a été publiée³⁵¹. Cette dernière augmente la liste des exceptions à l'application de la théorie du bénéficiaire direct en faveur de la théorie du triangle. Bien qu'un tel changement soit le bienvenu quant au fond, il est contestable quant à la forme. En effet, un dividende dissimulé est attribué de par la loi au bénéficiaire direct de la prestation. Une telle attribution n'est pas sujette à interprétation.

³⁴⁷ Critique implicite de l'application de la théorie du bénéficiaire direct : REICH M./ DUSS M., *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 495.

³⁴⁸ BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 58. On notera au passage que la doctrine critique l'assimilation d'une fusion d'assainissement à une prestation appréciable en argent notamment dans la mesure où l'article 6 LFus permet de telles fusions et que l'article 61 al. 1 LIFD garantit la neutralité fiscale des opérations prévues dans la LFus. Par conséquent, lorsque les actifs sont repris à leur valeur comptable et que les éléments restent assujettis en Suisse, l'assainissement par fusion ne devrait pas être considéré comme un dividende dissimulé attribué à l'actionnaire et devrait donc être neutre fiscalement. Voir : BÖCKLI P., *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 12 ; GLAUSER P.-M., *La fusion d'assainissement*, p. 1007 ; OBERSON X./ PETER H./ KUSTER M., p. 237.

³⁴⁹ BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 59.

³⁵⁰ Cette notice est applicable à toutes les prestations appréciables en argent intervenant à partir du 1^{er} janvier 2001.

³⁵¹ S-02.141.

Dès lors, introduire des exceptions à ce principe doit être fait par une modification de la loi. Comme le remarque BAUER-BALMELLI, la théorie du triangle est appliquée en matière d'impôt fédéral direct sur la base d'une conception économique de la notion de revenu. Or, une telle interprétation ne peut se justifier en matière d'impôt anticipé puisqu'il s'agit d'un impôt sur un objet et non sur une personne comme dans le cas de l'impôt sur le revenu³⁵². L'impôt anticipé ne tient compte de la capacité contributive de l'assujetti ni dans la première ni dans la seconde attribution du revenu³⁵³. Décider d'un changement d'attribution et par conséquent de contribuable par voie de notice nous semble donc violer le principe de la légalité.

i. Le principe : la théorie du bénéficiaire direct

L'article 21 al.1 lettre a LIA dispose que l'ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé doit avoir, au moment de l'échéance de la prestation imposable, le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. Le droit de jouissance est un concept économique qui doit être interprété selon l'ensemble des circonstances³⁵⁴. Dans la mesure où ce concept doit être interprété de façon économique, il ne reste plus de place pour une application de l'évasion fiscale³⁵⁵. En effet, l'évasion fiscale est un mécanisme anti-abus qui n'intervient que dans le cadre de l'application de notions de droit civil. En revanche la notion d'échéance elle, est une notion civile.

Dans le cadre des distributions dissimulées de dividendes à des proches, cette notion incite à une application de la théorie du bénéfici-

³⁵² BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 63s.

³⁵³ « Die Verrechnungssteuer ist aufgrund ihrer Ausgestaltung klar eine reine Objektsteuer : Sie wird auf dem als Steuerobjekt definierten Ertrag erhoben, unabhängig von der Person des Leistungsempfängers und deren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. » BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 192.

³⁵⁴ ASA 48, p. 267; ASA 54, p. 386; BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 118.

³⁵⁵ Pour un développement de cet argument voir : Titre III. Chapitre 5. Section 2. §3.1.1(C)(ii) in fine.

ciaire direct³⁵⁶. De plus, une telle application est requise par l'article 1 al. 2 LIA qui précise que le remboursement de l'impôt anticipé aura lieu auprès du bénéficiaire de la prestation. Dès lors, comme l'affirme la notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé, « la personne qui a profité de la prestation d'une manière reconnaissable pour les tiers est considérée comme le bénéficiaire. L'impôt anticipé doit être mis à charge de cette personne (c.f. art. 14 al.1 LIA) et les conditions pour le remboursement de l'impôt anticipé (c.f. art. 21 et ss LIA ou autres conventions de double imposition) doivent être remplies par cette personne. »³⁵⁷

ii. Les exceptions : la théorie du triangle

Depuis le 1^{er} janvier 2000, la théorie du triangle s'applique de façon exceptionnelle dans trois cas particuliers.

Premièrement, la théorie du triangle s'applique lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent à une société dirigée par le même groupe d'actionnaires, dans le but de l'assainir³⁵⁸. L'assainissement peut avoir lieu par voie d'apport ou par fusion, dans les deux cas, il est considéré qu'une telle action est du ressort de l'actionnaire commun³⁵⁹.

Deuxièmement, la théorie du triangle s'applique lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent en faveur d'une tierce personne physique et cela uniquement en raison de rapports familiaux ou amicaux entre l'actionnaire de la société qui fait la prestation et la personne qui en profite. Une telle attribution est justifiée par le fait que « la société prestataire est dans ces cas purement et simplement un

³⁵⁶ BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 119; ASA 59, p. 499.

³⁵⁷ S-02.141.

³⁵⁸ « Un assainissement au sens fiscal du terme ne peut ainsi intervenir que si la perte au bilan n'est pas couverte par des réserves ouvertes ou latentes (perte au bilan proprement dite ou echte Unterbilanz). De plus seules les mesures qui touchent le résultat de la société sont prises en considération » GLAUSER P.-M., *La fusion d'assainissement*, p. 1000ss.

³⁵⁹ S-02.141 ; BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 122 ; HOCHREUTENER H. P., p. 88.

instrument de donation de l'actionnaire, c'est pourquoi ce dernier est à considérer comme bénéficiaire de la prestation »³⁶⁰.

Finalement, la dernière exception au principe du bénéficiaire direct est constituée lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent en faveur d'une société tierce uniquement en raison des liens familiaux ou amicaux qui unissent l'actionnaire de la société qui fait la prestation et l'actionnaire de la société qui en bénéficie. Dans ce cas, l'actionnaire de la société prestataire est considéré comme utilisant sa société comme instrument pour effectuer une donation au second actionnaire. Ce cas particulier semble aller plus loin qu'une simple application de la théorie du triangle puisqu'il implique quatre intervenants (théorie du carré)³⁶¹.

Dans les deux derniers cas, il ne doit y avoir aucun doute sur l'unique motivation de la société prestataire³⁶². En effet, HOCHREUTENER précise que : « Wenn die nach außen als Leistungsempfängerin auftretende Person zwar mit dem Aktionär familiär oder freundschaftlich verbunden ist, sie aber auch aufgrund anderer Beziehungen als nahestehende Person bezeichnet werden kann, wendet die ESTV für die Verrechnungssteuer weiterhin die Direktbegünstigungstheorie an »³⁶³. Une telle exception à l'exception n'est que la reprise intacte de la confusion faite au niveau de l'impôt fédéral direct. Nous allons démontrer ultérieurement³⁶⁴ que le Tribunal Fédéral est dans l'erreur lorsqu'il affirme qu'une prestation appréciable en argent est imputable à son bénéficiaire direct si ce dernier entretient, par exemple, une relation de travail avec la société prestataire. En effet, comme nous le verrons plus loin, si le rapport de travail est la cause de la prestation appréciable en argent, il ne s'agit tout simplement pas d'une distribution dissimulée puisque la prestation constitue la contrepartie du travail fourni. Ainsi, soit la prestation est établie selon les conditions ordinaires du marché, auquel cas aucune distribution n'a lieu, soit la prestation est excessive et un tel excès ne s'explique que par les rapports particuliers entretenus par le proche bénéficiaire et l'actionnaire.

³⁶⁰ S-02.141 ; BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 122 ; HOCHREUTENER H. P., p. 88.

³⁶¹ BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 62 ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 397.

³⁶² HOCHREUTENER H. P., p. 90.

³⁶³ HOCHREUTENER H. P., p. 90.

³⁶⁴ Voir Titre III. Chapitre 5. Section 2. §2.2.2 (B) (ii) (a)

Section 2. Attribution fiscale du revenu divergeant de l'attribution civile

Dans d'autres cas, la loi choisit de diverger de l'attribution faite au niveau du droit civil. Dès lors, l'attribution est effectuée, soit selon une règle d'attribution autonome du droit fiscal, soit en vertu d'une interprétation économique des faits (*substance over form*), soit finalement en vertu d'un principe général.

§1. Règles d'attribution autonomes du droit fiscal

Le droit fiscal suisse contient un nombre limité de dispositions prévoyant une règle d'attribution du revenu autonome, celles-ci sont décrites dans les paragraphes suivants. On distinguera entre les règles d'attributions autonomes en matière d'impôts directs et en matière d'impôts indirects.

§1.1. Article 11 LIFD

Selon l'article 11 LIFD, une communauté étrangère de personnes sans personnalité juridique qui est assujettie à l'impôt en raison d'un rattachement économique est imposable conformément aux dispositions applicables aux personnes morales. Celle-ci sera donc assimilée au type de personne morale auquel elle ressemble le plus³⁶⁵ et sera imposé en fonction³⁶⁶. Cela diverge donc du traitement des communautés de personnes suisses qui, selon l'article 10 LIFD, sont considérées comme transparentes fiscalement³⁶⁷.

Dans le cadre de cette disposition, il faut déterminer d'une part lorsque nous sommes en présence d'une communauté étrangère et d'autre part lorsque celle-ci est rattachée économiquement à la Suisse.

³⁶⁵ Art. 49 al. 3 LIFD.

³⁶⁶ AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., p. 44s; LOCHER P., Kommentar, p. 204; REICH M./ DUSS M., *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 383 ; ATHANAS P./ GIGLIO G., Art. 49, p. 736s.

³⁶⁷ ATF 2C_146/2008.

SALVI considère qu'une communauté de personnes est étrangère lorsque la LDIP considère que cette dernière est soumise à un droit étranger³⁶⁸. Cette approche revient donc à considérer une communauté de personnes comme étant étrangère en fonction du principe d'incorporation consacré par la LDIP³⁶⁹. Cette interprétation, bien qu'étant la seule qui ne vide pas de son sens les articles 13 al. 3 lettre b et 55 al.4 LIFD³⁷⁰, repose sur un critère trop formel pour être décisif³⁷¹.

Une autre partie de la doctrine considère qu'une société de personnes est étrangère lorsqu'elle est dirigée effectivement depuis l'étranger³⁷². Une communauté de personnes ne serait donc pas considérée comme étrangère si elle est administrée effectivement depuis la Suisse et ce même si l'ensemble des actionnaires sont résidents à l'étranger.

Enfin, la doctrine majoritaire³⁷³, quant à elle, considère qu'une communauté de personnes est étrangère lorsque ses associés ne sont pas résidents en Suisse. Toutefois, le caractère étranger de la société de personnes n'est pas valable à l'encontre des associés résidents en Suisse. En effet, ces derniers devraient être imposés en transparence sur leurs parts au bénéficiaire³⁷⁴. Nous rejoignons la doctrine majoritaire pour les raisons évoquées par LOCHER³⁷⁵, c'est-à-dire notamment le fait que cette interprétation permette d'éviter la double imposition économique pour les associés résidents en Suisse³⁷⁶.

³⁶⁸ SALVI I., p. 181s.

³⁶⁹ Art. 154 LDIP.

³⁷⁰ SALOMÉ H., *Commentaire ad Art. 11*, p. 151 N.6.

³⁷¹ LOCHER P., *Kommentar*, p. 206.

³⁷² HÖHN E., *Steuerprobleme*, p. 178s; REICH M./ DUSS M., *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 384.

³⁷³ AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., *complément*, p. 18 ; LOCHER P., *Kommentar*, p. 208; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p.176 ; SALOMÉ H., *Commentaire ad Art. 11*, p. 151 N. 5.

³⁷⁴ LOCHER P., *Kommentar*, p. 206ss.

³⁷⁵ LOCHER P., *Kommentar*, p. 208.

³⁷⁶ Double imposition économique qui n'a pas lieu d'être lorsque l'associé résident en Suisse fait partie d'une société de personnes.

Afin de déterminer l'assujettissement limité de la communauté étrangère, ce sont les articles concernant les personnes physiques qui s'appliquent^{377, 378}.

L'attribution des revenus perçus par la société de personnes étrangères à l'entité elle-même diverge de l'attribution faite en droit civil puisque selon ce dernier ce sont les associés qui sont propriétaires des revenus.

§1.2. Article 10 al. 2 LIFD

L'article 10 al. 2 de la LIFD prévoit que tous les placements collectifs au sens de la LPCC sont imposés en transparence³⁷⁹. Pourtant, une SICAV est un placement collectif prévu par la LPCC qui a la personnalité morale en droit civil³⁸⁰. Alors que le droit civil attribue les revenus d'une SICAV à l'entité en tant que telle, le droit fiscal prévoit à travers l'article 10 al. 2 LIFD, que ce sont les associés qui sont imposés. La raison d'être d'une telle divergence dans l'attribution du revenu est la neutralité fiscale à laquelle nos autorités ont voulu parvenir. Il s'agit ici d'une application du principe *same business same rules* selon lequel le droit fiscal ne doit pas influencer le contribuable lorsqu'il choisit sous quelle forme juridique exercer son activité³⁸¹. Dans la mesure où les autres formes de placements collectifs sont traitées en transparence fiscale, tel doit également être le cas des SICAV.

En revanche, au niveau de l'impôt anticipé, l'article 26 LIA prévoit que la SICAV, dans la mesure où elle perçoit un impôt anticipé sur ces rendements de part, a le droit au remboursement de l'impôt anticipé retenu sur ses placements.

³⁷⁷ Art. 4 et 5 LIFD.

³⁷⁸ LOCHER P., Kommentar, p. 210.

³⁷⁹ Voir également la Circulaire n. 25 sur l'imposition des placements collectifs de capitaux et de leurs investisseurs.

³⁸⁰ HASENBÖHLER F., *Recht der kollektiven Kapitalanlagen*, §8 N. 369 ; HEBERLEIN A., *SICAV*, p. 117 ; MEIER-HAYOZ A./ FORSTMOSER P., *Gesellschaftsrecht*, §2 N. 50.

³⁸¹ HESS T., p. 407 ; A ce sujet voir notamment : *rapport explicatif LPCC*, p. 61ss.

§1.3. Article 49 al. 2 LIFD

Le droit fiscal suisse suit l'attribution faite en droit civil lorsqu'il considère que les placements collectifs sont des entités transparentes puisqu'ils n'ont pas la personnalité morale³⁸². Toutefois, une exception à la transparence des placements collectifs existe lorsque ces derniers détiennent directement³⁸³ une ou plusieurs propriétés immobilières au sens de l'article 58 LPCC³⁸⁴. En effet, conformément à l'article 49 al. 2 LIFD, les fonds immobiliers doivent être assimilés à des personnes morales³⁸⁵. Dès lors, tous les revenus découlant de la propriété directe d'un immeuble en Suisse (y compris les gains en capitaux) vont être attribués au fond immobilier en tant que tel³⁸⁶. Cependant, afin d'éviter une double imposition économique, le revenu découlant du fond pour les porteurs de part assujettis en Suisse ne sera imposé que sur la partie des revenus du fond qui excède les revenus découlants de la propriété immobilière³⁸⁷.

L'attribution des revenus d'un placement collectif découlant d'un immeuble situé en Suisse au fond en tant qu'entité distincte et non à ses actionnaires diverge de l'attribution faite en droit civil, et ceci en vertu de l'article 49 al. 2 LIFD.

§1.4. Article 9 al.1 et 1^{bis} LIFD

Le droit fiscal prévoit à l'article 9 al.1 et 1^{bis} LIFD ainsi qu'à l'article 3 al. 3 LHID que les revenus des époux ou partenaires enregistrés³⁸⁸

³⁸² OBERSON X., Droit fiscal suisse, p.116.

³⁸³ Il ne doit donc pas s'agir de participations à des sociétés immobilières, qui elles constitueraient une propriété indirecte. ROLLI B., *Commentaire ad Art. 49*, p. 622, N. 24

³⁸⁴ RS 951.31. Voir circulaire n. 25 sur l'impositions des placements collectifs de capitaux et de leurs investisseurs, p. 6 n. 3.2.

³⁸⁵ ROLLI B., *Commentaire ad Art. 49*, p. 622 N. 24.

³⁸⁶ AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., p.171 ; ATHANAS P./ GIGLIO GIUSEPPE., *Art. 49*, p. 736.

³⁸⁷ Article 20 al. 1 lettre e LIFD. Voir: AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., p. 172; OBERSON X., Droit fiscal suisse, p.116; ROLLI B., *Commentaire ad Art. 49*, p. 623 N. 25.

³⁸⁸ À l'avenir nous parlerons uniquement d'époux ou de conjoints par mesure de simplification du texte, néanmoins l'expression inclut la notion de partenaires enregistrés. Pour

qui vivent en ménage commun³⁸⁹ s'additionnent quel que soit le régime matrimonial. Cela est justifié par le principe de l'imposition selon la capacité contributive³⁹⁰. En effet, l'effet de synergie du couple dû à la mise en commun des moyens doit être pris en compte lors de l'imposition de chaque conjoint³⁹¹.

Néanmoins, le fait que les époux remplissent une déclaration d'impôt commune et que leurs revenus s'ajoutent afin de déterminer le taux d'imposition n'est pas suffisant pour conclure que le revenu de chacun est attribué à la communauté des conjoints. En effet, l'attribution des revenus de l'un des époux à l'autre époux et réciproquement reviendrait à constituer un troisième contribuable qui serait le couple en tant que tel. Ceci n'est clairement pas le cas. En effet chacun est responsable de déclarer ses propres revenus dans la déclaration commune³⁹². Bien que les époux soient solidairement responsables pour l'ensemble du montant de l'impôt dû³⁹³, en cas d'insolvabilité de l'un des conjoints, chacun répond uniquement de sa part de l'impôt³⁹⁴.

En droit civil, nous l'avons vu³⁹⁵, le régime de la participation aux acquêts ainsi que le régime de séparation de corps n'influent pas sur l'attribution du revenu. En revanche, lorsque des époux sont mariés

plus de détails sur l'art. 9 al. 1^{bis} LIFD, voir : JAKES C., *Commentaire ad Art. 9*, p. 144ss, N. 39ss.

³⁸⁹ Il est nécessaire que le couple vive ensemble ou plus précisément qu'il forme une communauté économique (RDAF 2001 II 530 ; RDAF 2004 II 297). Pour avoir une imposition séparée des conjoints il n'est pas nécessaire que la séparation soit effectivement prononcée par un juge. Dans la mesure où il s'agit d'une détermination des faits, des problèmes de preuves peuvent se poser (RDAF 1992, 160). D'ailleurs un couple peut avoir deux domiciles différents et ne pas être séparés. Dans ce cas, l'autorité fiscale doit déterminer où se trouve le centre d'intérêt des époux (RDAF 2001 II 530). (Voir : AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., p. 31ss; JAKES C., *Commentaire ad Art. 9*, p. 138 N. 13ss).

³⁹⁰ ATF 110 Ia 7 ; ATF 128 I 317 ; JAKES C., *Commentaire ad Art. 9*, p. 136 N. 3.

³⁹¹ Ce système est d'ailleurs vivement discuté en doctrine ainsi qu'en politique car il est la cause d'inégalités entre concubins et couples mariés (arrêt Hegetschweiler : ATF 110 Ia 7 = RDAF 1985, 51). Voir : LOCHER P., *Kommentar*, p. 183; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 70ss.

³⁹² LOCHER P., *Kommentar*, p. 185; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 69ss.

³⁹³ Art. 13 LIFD.

³⁹⁴ Art. 13 al. 1 LIFD.

³⁹⁵ Titre I. Chapitre 3. Section 2. §2.3

sous le régime de la communauté de biens, les revenus perçus par l'un des conjoints sont directement attribués à l'autre conjoint qui en devient copropriétaire. Dans ce cas, et uniquement dans ce cas, l'attribution du revenu en droit civil diverge de l'attribution du revenu en droit fiscal, et cela est expressément prévu à l'article 9 al. 1 LIFD.

§1.5. Article 9 al. 2 LIFD

Conformément à l'article 9 al. 2 LIFD, le revenu perçu par un enfant sous autorité parentale, ne découlant pas d'une activité lucrative exercée par celui-ci, est attribué aux parents. L'enfant doit remplir toutes les conditions pour être assujéti en Suisse, mais tous les droits et obligations découlant de cet assujéttissement sont supportés par le détenteur de l'autorité parentale^{396, 397}. Il s'agit d'une véritable substitution fiscale³⁹⁸. Cela nous permet d'affirmer que les revenus de l'enfant sont attribués aux parents en vertu de l'art. 9 al. 2 LIFD. Cette règle diverge du droit civil en ce sens qu'en droit privé l'enfant reste toujours propriétaire de ses revenus même lorsque sa capacité civile est réduite avant sa majorité et que, par conséquent, ses droits font l'objet de maintes limitations³⁹⁹. L'art. 9 al. 2 LIFD est donc une règle expresse d'attribution du revenu du droit fiscal divergente du droit civil.

§1.6. Article 26 LIA

L'article 26 LIA prévoit qu'un placement collectif qui acquitte l'impôt anticipé sur les rendements de parts⁴⁰⁰ a le droit au remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur ses placements. Déterminer qui a le droit au remboursement de l'impôt anticipé est une question d'attribution du revenu. En l'occurrence le revenu d'un placement collectif est attribué au placement collectif en tant que tel. Ceci diverge de

³⁹⁶ JAKES C., *Commentaire ad Art. 9*, p. 142 N. 27 ; LOCHER P., *Kommentar*, p. 192.

³⁹⁷ Pour les questions de délimitation lorsque les époux sont divorcés, veufs, séparés etc, voir : JAKES C., *Commentaire ad Art. 9*, p. 142s N. 31s.

³⁹⁸ JAKES C., *Commentaire ad Art. 9*, p. 142 N. 27.

³⁹⁹ Art. 17ss CC. Les parents administrent les biens de l'enfants aussi longtemps qu'ils détiennent l'autorité parentale (art. 318ss CC).

⁴⁰⁰ Art. 10 al. 2 LIA.

l'attribution faite en droit civil dans la mesure où les placements collectifs n'ont pas la personnalité morale⁴⁰¹ et ne se voient donc pas attribuer de revenu. Il est d'ailleurs intéressant de noter que la LIFD respecte l'attribution faite par le droit civil⁴⁰² en imposant lesdits placements en transparence. Cette divergence d'attribution entre l'impôt fédéral direct et l'impôt anticipé peut être critiquée sous l'angle du but de l'impôt anticipé. En effet, l'impôt anticipé a dans les situations internes un but incitatif⁴⁰³. Un tel but ne peut être rempli lorsque la personne qui doit déclarer le revenu n'est pas la même personne que celle qui a droit au remboursement de l'impôt anticipé. Cette divergence se justifie par le fait que le fonds de placement doit retenir l'impôt anticipé sur ses distributions même si les rendements contenus dans cette distribution ont déjà été frappés par l'impôt anticipé. Il s'agit donc d'une mesure visant à éviter une double imposition des rendements au niveau de l'impôt anticipé⁴⁰⁴.

§2. Attribution en vertu d'une interprétation économique des faits

§2.1. Notion d'interprétation économique des faits

Nous avons vu que le droit fiscal, étant donné sa nature économique et les buts poursuivis, s'éloigne parfois des notions conçues en droit civil⁴⁰⁵. Lorsqu'une notion a un rattachement économique, il est désormais généralement⁴⁰⁶ reconnu que celle-ci doit être interprétée selon la

⁴⁰¹ À l'exception de la SICAV : HASENBÖHLER F., *Recht der kollektiven Kapitalanlagen*, §8 N. 369 ; HEBERLEIN A., *SICAV*, p. 117 ; MEIER-HAYOZ A./ FORSTMOSER P., *Gesellschaftsrecht*, §2 N. 50.

⁴⁰² À l'exception à nouveau de la SICAV. Voir : Titre III.Chapitre 5.Section 2.§1.2.

⁴⁰³ À propos du but incitatif de l'impôt anticipé voir : BAUER-BALMELLI M., *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer* ; STOCKAR C., p. 45.

⁴⁰⁴ BEGUELIN J., *Fonds de placement*, p. 12 ; PFUND R./ ZWAHLEN B., *VStG*, ad. Art. 26 p. 151s.

⁴⁰⁵ Titre III. Chapitre 4. Section 2.

⁴⁰⁶ Voir notamment RYSER W., qui voit dans l'interprétation économique un sacrifice de la primauté du droit à l'utilitarisme fiscal, RYSER W., *La fiscalisation par l'interprétation*, p. 265.

réalité économique⁴⁰⁷. Cela revient à admettre l'application, dans le cadre limité des normes à rattachement économique, du principe *substance over form*.

§2.2. En matière d'impôts sur le revenu et le bénéfice – Les distributions dissimulées de dividendes⁴⁰⁸

§2.2.1. En général

Nous avons vu que les distributions dissimulées de dividendes⁴⁰⁹ sont attribuées au bénéficiaire direct de la prestation en matière d'impôt anticipé. En revanche en matière d'impôt sur le revenu et sur le bénéfice les conséquences fiscales d'une distribution dissimulée sont plus complexes. En effet, si les conséquences auprès de la société distributrice sont toujours les mêmes⁴¹⁰, elles varient pour ce qui est de l'actionnaire et de son proche en fonction de la personne qui se voit attribuer le revenu dissimulé. Nous décrirons les conséquences fiscales d'une distribution occulte auprès de la société distributrice dans un premier temps. Puis nous traiterons des conséquences pour les autres intervenants selon la théorie applicable.

§2.2.2. Les conséquences

A. Les conséquences pour la société distributrice

La société distributrice va devoir corriger son bilan en vertu de l'article 58 LIFD. Lorsqu'il s'agit de charges excessives, ou de comptabilisation d'une non-valeur, l'article 58 al. 1 lettre b LIFD s'applique. En revanche, lorsqu'il s'agit de la renonciation à tout ou

⁴⁰⁷ Sur l'interprétation économique voir notamment : AEBY P. ; AMONN T., *Form and Substance* ; BLUMENSTEIN E., *Die Auslegung* ; BLUMENSTEIN E./LOCHER P., p. 282ss ; HÖHN E., *Wirtschaftliche Betrachtungsweise* ; HÖHN E., *Gesetzesauslegung* ; LOCHER P., *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 182ss ; RYSER W., *La fiscalisation par l'interprétation* ; STU-
DER W. ; WURLOD M.

⁴⁰⁸ Pour un développement sur le sujet voir: SALOM J., *L'attribution des distributions dis-
simulées*.

⁴⁰⁹ Voir : Titre III. Chapitre 5. Section 1.§3.1.

⁴¹⁰ REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 636.

partie d'un produit l'article 58 al. 1 lettre c est applicable. Ces articles prévoient que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices et les avantages qui sont procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont compris dans le bénéfice net imposable⁴¹¹.

En vertu du principe de détermination⁴¹², seules les corrections de l'article 58 LIFD qui apportent quelque chose en sus de ce que le droit comptable nous dicte ont un effet constitutif. Il est légitime de se demander si cette disposition a un effet constitutif en l'espèce ; c'est-à-dire si le droit comptable ne requiert pas déjà l'inclusion dans le bilan de la distribution dissimulée de dividendes⁴¹³. En vertu de l'article 678 al. 2 CO⁴¹⁴, les actionnaires, les membres du conseil d'administration ainsi que les personnes qui leur sont proches⁴¹⁵ sont tenus de restituer les distributions dissimulées de bénéfices^{416,417}. Une telle disposition a

⁴¹¹ En l'espèce la notion de tiers doit être comprise dans le sens de proche comme définit dans le cadre des distributions dissimulées. Sur la notion de proche voir : Titre III. Chapitre 5. Section 1.§3.1.2.

⁴¹² Le principe de détermination, ou *Massgeblichkeitsprinzip*, découle de l'article 58 al. 1 lit. a LIFD. Dans son aspect matériel, « il implique qu'en renvoyant au droit comptable, le droit fiscal reprend à son compte tous les principes comptables applicables, codifiés ou non, qu'ils se rapportent au principe de comptabilisation ou d'évaluation » (GLAUSER P.-M., *Apports*, 71). Dans son aspect formel, ou concret, le principe de détermination exige que l'on se base sur le bilan commercial tel qu'établi concrètement dans chaque cas d'espèce. (GLAUSER P.-M., *Apports*, 73).

⁴¹³ GEHRIG T., p. 66ss.

⁴¹⁴ Pour une définition du champ d'application de l'article 678 CO voir : KÜNZLER O., p. 93.

⁴¹⁵ L'élargissement du champ d'application de l'article 678 CO aux personnes proches de l'actionnaire a été introduit lors de la révision du droit de la SA par la LF du 4 octobre 1991, entrée en vigueur le 1^{er} juillet 1992 (RO 1972, 73).

⁴¹⁶ L'article 678 al. 2 CO parle de restitutions des prestations de la société qui sont en disproportion évidente avec leur contre-prestation et la situation économique de la société. La doctrine s'entend néanmoins à dire qu'en parlant d'évidente disproportion cette disposition vise les cas de distributions dissimulées de bénéfices. DÜRR R., p. 94 ; DANON R., *Commentaire* N. 171 ; FORSTMOSER P./MEIER-HAYOZ A./NOBEL P., p. 497 et p. 660 ; GURTNER P., *neuen Aktienrechtes*, p. 478.

⁴¹⁷ La théorie du triangle et les conséquences qui en découlent, à savoir l'attribution à un actionnaire d'une prestation appréciable en argent effectuée en faveur d'un proche, doit être conciliée avec l'article 678 CO. En effet, cette disposition attribue la prestation au bénéficiaire direct, soit le proche, art. 678 al. 2 CO (pour une définition du champ d'application de l'article 678 CO voir : KÜNZLER O., p. 93). Néanmoins, le fait qu'une action puisse être intentée contre le bénéficiaire d'une prestation n'a pas pour effet de reconnaître la validité de la théorie du bénéficiaire direct. En effet, l'article 678 CO est

pour effet de créer une créance de la société envers le bénéficiaire. Savoir si cette créance doit être activée est controversé en doctrine. Selon LOCHER⁴¹⁸ et BEHNISH, cette créance doit être portée à l'actif puisque le droit comptable ne prévoit pas une option d'activation. En effet, conformément au principe d'intégralité⁴¹⁹ et de sincérité⁴²⁰ nul choix ne devrait être laissé à la société lorsque la loi ne le précise pas. Néanmoins, une majorité de la doctrine⁴²¹ ainsi que le manuel suisse de révision⁴²², considèrent que l'obligation d'activer dépend des circonstances du cas d'espèce. Utilisant à nouveau les principes comptables selon lesquels la comptabilité a pour but de refléter de manière sincère et complète l'état financier d'une société, cette seconde théorie parvient à une conclusion différente qui nous semble légitime. Selon cette dernière, faire figurer dans la comptabilité d'une société une créance que le conseil d'administration ne réclamera jamais ou que le

une disposition de droit civil qui s'intéresse, par conséquent, aux effets de droit privé d'un dividende dissimulé. Le but de cet article n'est pas d'attribuer un revenu à quelqu'un mais bien plutôt d'annuler les effets de l'enrichissement illégitime dont bénéficie le proche (On considère l'art 678 CO comme une *lex specialis* de l'article 62 CO, DANON R., *Commentaire* N. 178 ; KÜNZLER O., p. 93 ; FORSTMOSER P./ MEIER-HAYOZ A./ NOBEL P., p. 6601). Dès lors, il semble évident que seul le proche concerné par l'enrichissement peut le restituer. En revanche, la LIFD cherche à attribuer un revenu et ce faisant à assurer la double imposition économique qui a lieu chez la société ainsi qu'auprès des actionnaires et qui pourrait être évitée par le biais de dividendes dissimulés. Au vu des différents buts poursuivis, il ne nous semble pas contradictoire de voir le code des obligations aller rechercher l'avantage directement auprès de son bénéficiaire, alors que le droit fiscal fait un détour par l'actionnaire.

⁴¹⁸ LOCHER P., *Aktienrecht*, p. 252. Ce dernier fait également un parallèle avec l'article 663a al. 4 CO qui prévoit que les parts non libérées du capital-actions sont indiquées à l'actif bien qu'elles ne sont que des créances de la société envers les actionnaires.

⁴¹⁹ Le principe d'intégralité exige que tous les faits ayant une influence sur le capital de la société soient reflétés aussi bien dans le bilan que dans le compte de pertes et profits (GLAUSER P-M., *Apports*, p. 56).

⁴²⁰ En vertu du principe de sincérité les comptes doivent être exacts et complets, ils doivent refléter de manière aussi objective que possible la situation de l'entreprise (GLAUSER P-M., *Apports*, p. 54).

⁴²¹ BERGER., *verdeckter Gewinnausschüttungen*, 1115ss ; BRÜLISAUER P./ POLTERA F., *Art.* 58, p. 916 ; DANON R., *Commentaire* N. 180 ; GLAUSER P-M., *Apports*, p. 123s ; NEUHAUS M., *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 54 ; SCHERRER B., *Steuerstrafrecht*, p. 73s ; ZUMOFFEN FRUTTERO J., p. 88s ; RDAF 2002 II 73.

⁴²² Selon le Manuel Suisse d'audit : « La créance doit être comptabilisée lorsque la société a la volonté de la faire valoir et que la possibilité existe réellement de la recouvrer. Si ces deux éléments ne sont pas réunis (volonté et possibilité de faire valoir le droit), la créance ne saurait être reconnue au sens du droit commercial ». (MSA, p. 428s)

bénéficiaire ne sera jamais en mesure de payer apparaît comme étant en violation avec les principes de base de comptabilité. Comme le fait valoir BERGER, la simple existence juridique d'une créance ne suffit pas pour entraîner son activation. « Der Rückforderungsanspruch kann und muss vielmehr nur dann aktiviert werden, wenn er einen Vermögensgegenstand, d.h. ein selbstständig bewertbares und selbstständig verkehrsfähiges Gut mit einem wirtschaftlichen Wert, darstellt. »⁴²³ Toutefois, l'avant-projet de révision du CO prévoit d'ouvrir la légitimation active de l'article 678 al. 2 CO aux créanciers de la société⁴²⁴. Si cette modification entre en vigueur, cela pourrait signifier une obligation d'activer la créance. En effet, l'exercice du droit à la restitution ne dépendra plus uniquement des administrateurs mais également de tiers qui n'ont aucun intérêt dans une distribution dissimulée de bénéfice. En attendant une telle révision, nous considérons l'article 58 LIFD comme ayant un effet constitutif puisqu'il réintègre au bilan un élément de revenu que le droit comptable n'a pas déjà inclus⁴²⁵.

B. Les conséquences pour l'actionnaire et son proche

En ce qui concerne l'actionnaire et son proche, les conséquences d'une distribution dissimulée de dividende sont complexes. En effet, suite à une évolution jurisprudentielle que nous aurons l'occasion de traiter ci-après, nous pouvons affirmer que la théorie du triangle s'applique. Toutefois, nous verrons également que cette théorie trouve ses limites lorsque l'actionnaire est soumis au principe de détermination et cette première théorie se voit remplacée par une théorie du triangle modifiée. Nous commencerons donc par traiter de la théorie du triangle en tant que telle puisque c'est cette dernière qui, à travers une interprétation économique de la loi, modifie l'attribution du reve-

⁴²³ BERGER M., *verdeckter Gewinnausschüttungen*, p. 115s.

⁴²⁴ Article 678 al. 1 AP-CO ; rapport AP-CO, p. 64; *Message sur la révision du CO 2008*, p. 277 et 281s.

⁴²⁵ La question de l'activation de la créance en restitution a une importance fiscale sous deux angles. Premièrement, si une telle créance doit être activée mais ne l'est pas, la comptabilité est fautive et, dès lors, une « simple » distribution dissimulée de bénéfice se transforme en un délit pénal de faux dans les titres. Deuxièmement, il faut se demander, lorsque l'activation a lieu durant une période fiscale différente de celle de la distribution dissimulée, si cela constitue un motif suffisant de révision de la taxation de l'actionnaire ?

nu. Puis nous analyserons la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière. Cela nous obligera à distinguer les cas où ce sont des personnes physiques qui sont bénéficiaires des prestations des cas où deux sociétés sœurs interviennent. Enfin, nous traiterons de la théorie du triangle modifiée bien que celle-ci respecte l'attribution des dividendes faite en droit civil. En effet, nous avons choisi une systématique où la théorie du triangle modifiée suivrait la théorie dont elle est issue pour des raisons de compréhension. En effet, il eut été difficile d'explicitier la théorie d'attribution modifiée avant d'avoir expliqué le fonctionnement de la théorie du triangle de base.

i. La théorie du triangle

Selon la théorie du triangle⁴²⁶, les rapports de droit civil ne doivent pas entrer en considération. Se fondant sur une analyse économique cette théorie constate qu'une prestation appréciable en argent faite en faveur d'un tiers n'est effectuée par une société qu'en raison de la volonté de son actionnaire (*causa societatis*)⁴²⁷. Dès lors, une relation triangulaire entre la société prestataire, l'actionnaire et le proche bénéficiaire est établie⁴²⁸ portant conséquences pour ces trois participants.

En ce qui concerne l'actionnaire, l'administration fiscale considère que la société a effectué une distribution dissimulée de dividendes en sa faveur. L'actionnaire personne physique, perçoit donc un revenu imposable selon l'article 20 al. 1 lettre c LIFD à 60%⁴²⁹ si les participations sont dans sa fortune privée ou imposable selon l'article 18 al. 2 LIFD à 50 %⁴³⁰ si les participations sont détenues dans sa fortune commerciale⁴³¹. Selon le principe de la valeur nominale (*Nenn-*

⁴²⁶ Pour un historique du développement de la théorie de triangle, voir : PRYM R-J., p. 21ss.

⁴²⁷ « Dass die Gewinnzuwendung formell direkt der nahestehenden Person zugekommen ist, ändert daran nichts, dass die Zuwendung rechtlich über den Aktionär floss, denn nur er konnte kraft seines Beteiligungsrechtes und seiner beherrschenden Stellung die Überweisung an die ihm nahestehenden Person anordnen. » SCHÄRRER E., *Gewinnausschüttungen*, p. 307. ; GEHRIG T., p. 107.

⁴²⁸ BEHNISCH U./HEUBERGER R., p. 2.

⁴²⁹ Art. 20 al. 1^{bis} LIFD.

⁴³⁰ Art. 18b al. 1 LIFD.

⁴³¹ Toutefois, nous verrons que selon l'AFC, en accord avec une majorité de la doctrine, lorsqu'il s'agit d'un actionnaire détenant ses participations dans sa fortune commerciale,

wertspinzip)⁴³², applicable dans le cadre de la fortune privée, « les rendements de participation sont toutes les prestations accordées par la société aux personnes détenant dans leur fortune privée des droits de participations, dans la mesure où ces prestations ne constituent pas un remboursement de la valeur nominale »⁴³³. À cause de ce principe, lorsqu'il s'agit d'une prestation appréciable en argent effectuée entre deux sociétés sœurs, l'imposition d'un dividende dissimulé auprès de l'actionnaire peut avoir pour désagréable conséquence une triple imposition. En effet, lorsque la prestation intervient, celle-ci est imposée au niveau de la société distributrice ainsi que partiellement au niveau de l'actionnaire personne physique. Puis, lorsque la société bénéficiaire distribue cette prestation à son actionnaire, une troisième imposition aura lieu. Consciente de ce risque, l'AFC propose à l'actionnaire dont la neutralité fiscale de sa restructuration a été refusée, d'appliquer la théorie dite du revers^{434, 435}.

Toutefois, le principe de la valeur nominale sera remplacé au 1^{er} janvier 2011 par le principe de l'apport en capital⁴³⁶ (*Kapitaleinlageprinzip*) prévu dans les futurs articles 20 al. 3 LIFD, 125 al. 3 LIFD, 7b LHID ainsi que 5 al. 1^{bis} LIA. « Le passage du principe de la valeur nominale à celui de l'apport en capital permet le remboursement,

la théorie du triangle modifiée doit s'appliquer. Voir : Titre III. Chapitre 5. Section 2. §2.2.2 b)(3).

⁴³² Principe dont la portée sera réduite à partir du 1^{er} janvier 2011 (principe de la valeur nominale modifié). Voir paragraphe suivant.

⁴³³ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 112.

⁴³⁴ Voir toutefois, dans le cadre d'un actionnaire personne physique la Circulaire no. 5 sur les restructurations, au point 4.3.3.3 (p. 65)., prévoit une possibilité d'appliquer la théorie dite du « revers ». Celle-ci permet d'éviter une imposition dans le chef du titulaire de part dans la mesure où ce dernier n'aliène pendant cinq ans ses droits de participations dans la société bénéficiaires.

⁴³⁵ Constatant qu'une telle solution est offerte par l'AFC à bien plaisir, GLAUSER P-M., indique que : « Pour notre part, il nous paraît qu'une interprétation plus souple du principe de la valeur nominale serait préférable et plus compatible avec le principe de légalité, puisque la solution de l'administration ne repose sur aucune base légale. » (GLAUSER P-M., *Apports*, p. 323).

⁴³⁶ Toutefois, une partie de la doctrine considère qu'il n'y a pas de modification fondamentale du principe de la valeur nominale et qu'il faudrait plutôt parler de « principe de la valeur nominale modifié » (« *modifiziertes Nennwertprinzip* »). GLAUSER P-M., *L'imposition des actionnaires en cas de M&A*, p. 39; REICH M., *Vermögensertragsbegriff*, p. 282

franc d'impôt, de tous les apports de capitaux, y compris des agios qui étaient imposables jusqu'à présent. »⁴³⁷ Dès lors, la distribution par la société sœur bénéficiaire d'une prestation appréciable en argent à son actionnaire pourrait être considérée comme un remboursement d'un apport ultérieur et donc être franc d'impôt. Toutefois, une telle solution est rejetée expressément par le message du Conseil fédéral qui considère que seuls les apports et les agios qui ont été versés directement par les détenteurs de droits de participations permettent un remboursement en franchise d'impôt. Ce dernier indique : « En règle générale, les relations en triangle ne peuvent pas non plus donner lieu à un apport de capital, par exemple lorsque le même actionnaire (société mère ou personne) procède à un transfert de bénéfices entre deux sociétés soeurs, avec redressement dans la société qui accorde l'avantage et adaptation, non imposée, des réserves (le cas échéant dans le bilan fiscal seulement) de la société bénéficiaire. »⁴³⁸ Bien que la volonté du législateur soit suffisamment claire pour trancher la question et prévoir la future pratique de l'administration, une telle position nous semble être incohérente⁴³⁹. Comme le note UNTERSANDER : « Wenn ein Steuersystem einen Vorgang in eine Ausschüttung mit anschliessender Einlage "umdeutet", hat es dies konsequent zu tun. »⁴⁴⁰ Il nous semble, en effet, qu'il faille faire preuve d'une certaine mauvaise foi pour considérer qu'une prestation appréciable en argent entre sociétés soeurs doit être qualifiée de dividende à l'actionnaire puis d'apport à la société sœur lorsque la prestation a lieu mais qu'il ne s'agit pas vraiment d'un apport quand la société sœur bénéficiaire veut rembourser en franchise d'impôt son actionnaire. L'administration fiscale ne devrait pas pouvoir changer de théorie en fonction de ce qui lui est avantageux⁴⁴¹.

⁴³⁷ *Message concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II* p. 4594

⁴³⁸ *Message concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II*, p. 4538.

⁴³⁹ RECHSTEINER C., *Das Kapitaleinlageprinzip*, p. 785 ; UEBELHART P./ MORF C., *Unternehmenssteuerreform II*, p. 711 ; UNTERSANDER O., *Kapitaleinlageprinzip*, p. 35s. Contra : ALTORFER J./ ALTORFER J. B., *Das Kapitaleinlageprinzip*, p. 274.

⁴⁴⁰ UNTERSANDER O., *Kapitaleinlageprinzip*, p. 36.

⁴⁴¹ À ce stade, il pourrait être utile de regarder s'il est possible pour une société de réévaluer à la valeur vénale un bien qui aurait été acheté auprès d'une société sœur à un prix en dessous de la valeur du marché comme le laisse penser la jurisprudence du Tribunal fédéral (RDAF 2002 II, p. 131ss). Toutefois dans la mesure où cette réflexion va bien au-delà de notre champ d'analyse, nous nous contentons de mentionner la question.

Dans le cas particulier où le rendement de participation a lieu à travers le paiement d'un salaire excessif, l'AVS qui a été payé sur l'excédent de salaire peut être réclamée et la partie qui provenait de l'actionnaire doit lui être créditée⁴⁴².

Face à un actionnaire personne morale, le rendement de participation est imposable selon l'article 58 al. 1 lettre a LIFD mais la réduction pour participation prévue à l'article 69 LIFD s'applique lorsque les conditions sont remplies⁴⁴³. De plus, la baisse de valeur de la participation dans la société-fille effectuant la prestation pourrait être suffisamment conséquente pour exiger un amortissement de la participation de la société-mère.

Pour ce qui est du tiers, il faut distinguer les conséquences si ce dernier est une personne physique ou une personne morale. Dans le premier cas, le proche reçoit une donation. Cette dernière n'est pas imposable au niveau de l'impôt sur le revenu et la fortune⁴⁴⁴, mais pourra être taxée au plan cantonal si son canton de domicile prévoit un impôt sur les donations. Dans le second cas, la société bénéficiaire est considérée comme recevant un apport. Ce dernier est neutre fiscalement selon l'article 60 lettre a LIFD.

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

L'attribution des distributions dissimulées de bénéfice en matière d'impôt sur le revenu et le bénéfice n'est ni uniforme ni cohérente. Sujets à une jurisprudence en « zigzag »⁴⁴⁵, les dividendes occultes

⁴⁴² SCHÄRRER E., *Gewinnausschüttungen*, p. 304.

⁴⁴³ Jusqu'au 1^{er} janvier 2011, la société-mère doit posséder une participation valant au moins 2 millions ou représentant au moins 20% du capital social de sa société fille (ce qui sera le plus souvent le cas puisqu'il faut avoir une certaine influence au sein de la société fille pour obtenir qu'une distribution dissimulée de bénéfice soit faite). A partir du 1^{er} janvier 2011, les exigences sont abaissées à la détention de seulement 10% du capital action ou social, ou la participation pour 10% au bénéfice net et aux réserves ou encore la détention de droits de participation pour une valeur vénale d'1 millions CHF.

⁴⁴⁴ Art. 24 LIFD et art. 7 al. 4 lettre c LHID.

⁴⁴⁵ BEHNISCH U./HEUBERGER R., p. 4.

sont attribués au bénéficiaire direct ou à l'actionnaire selon les participants à la transaction. Il s'agit, dès lors, de différencier les cas où le bénéficiaire est une personne physique des cas où c'est une personne morale.

ii. Jurisprudence

(a) Le bénéficiaire est une personne physique

En 1994, dans un arrêt contesté et contestable⁴⁴⁶, le Tribunal fédéral⁴⁴⁷, bien qu'admettant l'application du principe de la théorie du triangle, s'est éloigné de cette dernière. Dans cet arrêt, une société avait pris à sa charge les dépenses privées des deux fils de l'actionnaire principal. Ces derniers étant employés de la société, le tribunal a considéré que « la question décisive est donc de savoir si les libéralités faites par X. SA aux fils de E reposent en premier lieu sur le fait que ces derniers sont des proches de l'actionnaire principal ou si un autre motif a été déterminant pour ces attributions »⁴⁴⁸. Répondant à cette question, la Cour est arrivée à la conclusion que les prestations appréciables en argent ont été fournies en raison des rapports de travail qui liaient les bénéficiaires à la société X SA et non en raison de l'actionnaire principal. Dès lors le revenu est attribué aux bénéficiaires directs. Ce raisonnement, se basant sur la *causa societatis*, repose sur une contradiction fondamentale. En effet, le Tribunal fédéral se demande si une prestation appréciable en argent a été faite en raison de la qualité d'actionnaire ou en raison d'un autre lien contractuel. Or, si la prestation n'a pas été effectuée en raison du lien d'actionariat, il ne s'agit tout simplement pas d'une prestation appréciable en argent⁴⁴⁹. En effet, si les diverses dépenses prises en charge par la société sont uniquement justifiées par une activité salariale des bénéficiaires dans l'entreprise, la rémunération est établie *at arm's length* et ne constitue simplement pas une prestation disproportionnée devant être attribuée à qui que ce soit.

⁴⁴⁶ GLAUSER P-M., *Apports*, p. 316 ; BEHNISCH U./ HEUBERGER R., p. 1.

⁴⁴⁷ ASA 63, 145 = RDAF 1995, 38.

⁴⁴⁸ RDAF 1995, 44.

⁴⁴⁹ De cet avis, DÜRR R., p. 114.

En 1997, le Tribunal fédéral⁴⁵⁰, sans contredire le raisonnement tenu en 1994, revient à la théorie du triangle dans un arrêt sur le sponsoring sportif. Dans ce cas, F est le seul actionnaire de F. SA, active dans le domaine de la construction et des travaux publics. Simultanément, F est le vice-président du club de sport où joue son fils. Dès lors, ce club a reçu en l'espace de trois ans, des montants considérables, versés sous forme de prêts ou d'exécution de cautionnement. Ces prêts ont été la cause de pertes, et n'auraient jamais été accordés par des tiers. Par conséquent, un dividende dissimulé effectué par F. SA doit être attribué. A raison, le Tribunal Fédéral constate qu'« une prestation appréciable en argent faite par une société à un tiers proche de l'actionnaire repose sur une donation de l'actionnaire à ce tiers et doit être imposée auprès de l'actionnaire. Le fait que cette prestation soit versée directement au tiers ne change rien car la libéralité passe économiquement par l'actionnaire qui seul, en raison de son droit de participation et de sa position dominante, peut ordonner l'attribution de ce montant à une personne qui lui est proche »⁴⁵¹.

Puis, en 1999, dans un arrêt non publié⁴⁵², le Tribunal Fédéral s'égaré à nouveau. En l'espèce, la société X S.A vend à la fille de son actionnaire un immeuble pour un prix inférieur à sa valeur vénale. Constatant que la bénéficiaire de la prestation est agent immobilier et qu'elle ne pouvait, par conséquent, pas ignorer la disproportion, le Tribunal fédéral attribue la prestation appréciable en argent à cette dernière. Notre Cour suprême affirme qu'« une personne proche d'une société anonyme à laquelle cette dernière fait une prestation appréciable en argent doit s'acquitter de l'impôt fédéral direct sur ce montant. »⁴⁵³. À nouveau, cette dernière fait un revirement de jurisprudence sans penser à le justifier. Ce revirement est erroné. Par définition, un dividende occulte est constitué lorsque la disproportion entre les deux prestations est telle qu'elle est reconnaissable pour les organes de la société. Dès lors, il semble difficile de comprendre en quoi le fait qu'elle soit éga-

⁴⁵⁰ ASA 66, 458.

⁴⁵¹ ASA 66, 468.

⁴⁵² Arrêt du 31 mars 1999, non publié, 2 A.288.1998 (« arrêt Valaisan »).

⁴⁵³ 2A.288.1998, p. 6, c. 4a.

lement reconnaissable pour le proche bénéficiaire justifie une exception à l'application de la théorie du triangle.

Finalement en 2000, dans un arrêt non publié⁴⁵⁴, le Tribunal fédéral revient à la théorie du triangle. Dans le cas de A. SA, qui augmente de manière injustifiée la valeur comptable d'un immeuble, notre Haute Cour constate avec pertinence que la prestation appréciable en argent en résultant doit être attribuée à l'actionnaire de A. SA, soit X. SA. Dans un second temps seulement, la prestation remonte à X, actionnaire d'X. SA⁴⁵⁵.

Poursuivant dans cette direction, le Tribunal fédéral confirme l'application de la théorie du triangle en 2004⁴⁵⁶. Dans cette affaire, un prêt à des conditions préférentielles avait été accordé par Y. SA à une société simple conçue, entre autres, par son actionnaire C.X. Avec pertinence, l'arrêt constate que les associés de la société simple, autres que C.X, n'ont pu bénéficier de la prestation appréciable en argent qu'à travers C.X puisqu'il est le seul à être actionnaire de Y. SA^{457, 458}.

⁴⁵⁴ Arrêt du 22 mars 2000, non publié, 2 A.160.1999.

⁴⁵⁵ «Une prestation appréciable en argent faite par une société directement à un tiers proche de son actionnaire doit être traitée comme si elle a été octroyée à ce dernier. Elle passe en effet juridiquement par celui-ci qui seul peut en ordonner l'attribution au dit tiers. Pour ce dernier, cette attribution doit être traitée comme une prestation provenant, non pas de la société, mais de l'actionnaire de celle-ci. » 2A.160.1999, c.3b. bb).

⁴⁵⁶ StE 11/2004 B.24.4 Nr. 71.

⁴⁵⁷ « Als solcher begünstigter Teilhaber kommt einzig C. X in Frage, der auch Inhaber der Einzelfirma X. Textil, der Hauptgenossenschafterin der Baugenossenschaft Y., war. Das von der Vorinstanz angerufene wirtschaftliche Austauschverhältnis bestand somit einzig im Hinblick auf C. X. Seine Kinder, die in keinem unmittelbaren Vertragsverhältnis zur Baugenossenschaft Y. standen, haben davon zwar auch profitiert, aber nicht als Begünstigte der verdeckten Gewinnausschüttung, sondern lediglich im Innenverhältnis der einfachen Gesellschaft X. » StE 11/2004 B. 24.4. Nr. 71, c.5.3.

⁴⁵⁸ Pour rajouter un peu de confusion dans la complexité régnante, un arrêt récent du Tribunal fédéral utilise les termes de théorie du triangle et de théorie du bénéficiaire direct en faisant référence à l'état de fait. Dans ce cas il s'agit de déterminer qui a hérité des actions d'une société en liquidations. Notre Haute Cour parle alors de théorie du triangle s'il s'agit de l'épouse qui hérite puis fait une donation à ses enfants et évoque la théorie du bénéficiaire direct lorsque les enfants ont directement hérité des actions. Les théories du triangle et du bénéficiaire direct deviennent alors une qualification de l'état de faits et non pas une interprétation économique de la loi en cas de distributions dissimulées. Dans ce cas, à notre avis, la terminologie porte à confusion et n'aurait pas du être utilisée. (Arrêt du Tribunal Fédéral du 8 sept. 2009, 2C.514/2008).

(b) Le bénéficiaire est une société sœur

Il arrive souvent, lorsque l'on est en présence de deux sociétés dominées par un actionnaire commun, que des prestations appréciables en argent soient effectuées afin de tirer bénéfice de l'effet de synergie du groupe⁴⁵⁹. Or, comme nous l'avons déjà vu, il n'existe pas de fiscalité de groupe en droit fiscal suisse⁴⁶⁰. Dès lors, toutes prestations effectuées à des conditions en dehors des prix du marché, doivent être reconstituées selon la théorie du triangle. Contrairement aux prestations appréciables en argent effectuées en faveur d'une personne physique, les prestations appréciables en argent effectuées au sein d'un groupe de société n'ont pas été l'objet d'une jurisprudence en « zigzag »⁴⁶¹. Constant dans ses décisions, le Tribunal fédéral considère que la théorie du triangle s'applique et, par conséquent, attribue la prestation appréciable en argent à l'actionnaire commun des deux sociétés sœurs⁴⁶².

iii. La théorie du triangle modifiée

Selon REICH⁴⁶³, ainsi que selon une majorité de la doctrine⁴⁶⁴, la théorie du triangle doit être rejetée lorsque l'on se trouve en présence d'un actionnaire qui détient ses participations dans sa fortune commerciale⁴⁶⁵. Cela doit être le cas, puisque l'actionnaire est alors tenu de

⁴⁵⁹ REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 635.

⁴⁶⁰ ASA 53, 278, 286ss.

⁴⁶¹ Voir BEHNISCH U./HEUBERGER R.

⁴⁶² ATF 119 Ib 116 ; StE 1996 B. 72.13.22. Nr. 33 ; StR 1999, 102 ; StR 2002, 558 ; 2A.583/2004 ; 2A 73/2005.

⁴⁶³ REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 609ss.

⁴⁶⁴ AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., *complément*, p. 265 ; DANON R., *Commentaire N. 175* ; GEHRIG T., p. 314s ; GLAUSER P.-M., *Apports*, p. 321 ; NEUHAUS M., *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 43s. Toutefois cette majorité de la doctrine n'a jamais été confirmée par le Tribunal fédéral qui, au contraire, considère que, même lorsqu'il s'agit d'un actionnaire qui détient ses participations dans la fortune commerciale, il s'agit d'un rendement de participation puis d'un apport (ATF 119 Ib 116ss, p. 119).

⁴⁶⁵ La détermination d'un bénéfice dans la fortune commerciale se fait selon les normes de droit comptable ainsi que les règles correctrices fiscales (principe de l'autorité du droit comptable). A contrario, la notion de revenu en matière de fortune privée est formelle (voir : HÖHN E./ WALDBURGER R., p. 281s). Elle inclut toutes formes de prestations appréciables en argent réalisées grâce à la détention de participation et qui ne constituent

respecter le droit comptable et par conséquent le principe de déterminance qui en découle. Or, l'application de la théorie du triangle ne respecte pas ce principe essentiel. En effet, selon ce dernier, ne peuvent être imposés que les bénéfices inclus selon le droit comptable ou selon une règle correctrice fiscale. Ni le droit comptable, ni une règle correctrice ne prévoit l'attribution d'un revenu à l'actionnaire. Ce dernier n'est concerné qu'indirectement par la distribution dissimulée, il ne réalise concrètement aucun revenu et ne passe aucune écriture dans ses livres. Dès lors, lorsque les participations font partie de la fortune commerciale de l'actionnaire, et que par conséquent le principe de déterminance est applicable, l'actionnaire ne réalise aucun profit tant qu'il n'inscrit aucune écriture comptable. La théorie du triangle ne devrait, en vertu de cette théorie, avoir des effets qu'envers les deux sociétés sœurs.

Toutefois, si l'appauvrissement de la société fille prestataire est tel qu'il requiert un amortissement de la participation chez la société mère, une telle charge doit être rejetée. En effet, selon REICH, lorsque la société-mère amortit sa participation dans sa société fille, elle réalise un rendement de participation à hauteur de l'amortissement inscrit⁴⁶⁶. Bien qu'en accord avec cet auteur sur le principe de la réintégration au bénéficiaire imposable du montant amorti, nous rejetons l'idée selon laquelle la réintégration a lieu à travers un rendement de participation. En effet, lorsqu'il s'agit de la fortune commerciale et que, par conséquent, le principe de déterminance est applicable, il n'y a une attribution du revenu que si le droit comptable ou une règle correctrice fiscale le prévoit. Dès lors, le rejet d'un amortissement ne crée pas l'attribution d'un rendement de participation. En cela nous nous rallions à GLAUSER⁴⁶⁷, qui considère que la reprise se justifie par l'article 58 al. 1 lettre b LIFD. En effet, il s'agit bien d'un amortissement qui

pas un remboursement de capital. L'augmentation de valeur de la participation dans la société bénéficiaire, détenue dans la fortune privée, constitue donc un revenu imposable pour la personne physique. Dès lors, l'application de la théorie du triangle modifiée ne se justifie pas pour ce qui est des participations détenues dans la fortune privée d'un actionnaire personne physique (voir : REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 639).

⁴⁶⁶ REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 637.

⁴⁶⁷ GLAUSER P.-M., *Apports*, p. 321s.

n'est pas justifié par l'usage commercial puisqu'il ne s'explique que par la distribution dissimulée de bénéfice⁴⁶⁸.

De plus, REICH⁴⁶⁹ fait valoir un argument pratique en faisant remarquer que, si la théorie du triangle devait être appliquée à l'état pur dans tous les cas, cela apporterait une complexité démesurée lors de l'imposition de dividendes dissimulés au sein de grands groupes de sociétés. Il serait effectivement difficile de demander à l'administration fiscale de remonter toute une chaîne de sociétés apparentées afin de retrouver l'actionnaire qui, selon la théorie du triangle, bénéficie de la transaction.

Bien que constatant l'incompatibilité de la théorie du triangle pure avec le principe fondamental de déterminance, REICH ne prône pas le rejet total de la théorie du triangle. En effet, un tel rejet entraînerait une application de la théorie du bénéficiaire direct, or celle-ci mène, de manière inévitable, à l'imposition injustifiée de la prestation dissimulée auprès du proche (qui ne peut plus faire valoir l'exemption de l'apport ou la donation). Une telle imposition ne se justifie cependant pas puisque nous sommes face à un apport dissimulé. En effet, ce qui caractérise un apport est le fait que la prestation soit effectuée en raison de rapports de participation et non pour des raisons commerciales⁴⁷⁰. Dès lors, le simple fait qu'une prestation provienne d'un tiers plutôt que d'un actionnaire ne devrait pas lui retirer sa qualité d'apport dissimulé. De plus, nous pouvons avancer que l'exonération de l'apport au niveau de la société bénéficiaire se justifie déjà au vue de l'inclusion de la distribution dissimulée dans le bénéfice de la société

⁴⁶⁸ Comme le constate GLAUSER (GLAUSER P.-M., *Apports*, p. 321s), une telle distinction entre les causes du redressement n'a aucun effet en pratique. En effet, la société-mère ne pourrait de toute façon pas bénéficier d'une réduction pour participation au sens de l'article 69 LIFD car le rendement de participation que REICH réintègre est en relation trop étroite avec l'amortissement (article 70 al. 3 LIFD).

⁴⁶⁹ REICH M., *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 638s.

⁴⁷⁰ GLAUSER P.-M., énumère quatre conditions à la qualification d'apport dissimulé : « (i) Il doit exister une disproportion entre prestation et contre-prestation (ii) qui s'explique par le lien de participation (iii) et qui est reconnaissable par les organes de la société. A cela s'ajoute, s'agissant des apports dissimulés que (iv) les comptes de la filiale ne doivent pas faire ressortir cet avantage : à défaut il s'agit d'un apport *apparent*. », *Apports*, p. 192.

prestataire. Il n'est, dès lors, pas nécessaire que ce montant soit également inclus dans la base imposable de la société mère.

L'AFC, quant à elle, applique la théorie du triangle modifiée puisque ladite administration craint que l'attribution d'un rendement de participation à la société – mère ait pour effet d'augmenter la réduction pour participations prévue par l'article 69 LIFD⁴⁷¹.

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

§2.2.3. *Excursus : Les conséquences en matière de droit de timbre*

Bien que le droit de timbre ne vise pas l'imposition d'un revenu, et par conséquent ne pose pas de question d'attribution du revenu, nous avons choisi de traiter, dans le cadre d'un excursus, de la question des conséquences en matière de droit de timbre des distributions dissimulées. En effet, le problème est pertinent puisqu'il pose la question de l'application des théories sus-mentionnées à savoir la théorie du bénéficiaire direct ainsi que la théorie du triangle.

Selon l'article 5 al. 1 lettre a de la loi sur les droits de timbre, un impôt est prélevé, entre autres, sur la création ainsi que l'augmentation de la valeur nominale, à titre onéreux ou gratuit, de titres de participations. De plus, selon le second alinéa de ce même article, sont assimilés à la

⁴⁷¹ AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., *complément*, p. 265.

création de droits de participations « les versements supplémentaires que les actionnaires ou les associés font à la société sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social inscrit au registre du commerce ou le montant versé sur les parts sociales de la société coopérative »⁴⁷². La notion de versement doit être interprétée dans un sens économique afin d'englober toutes formes de prestations appréciables en argent effectuées sans contre-prestation en raison d'un rapport de participation⁴⁷³. En revanche, la notion d'actionnaires, incluse dans l'article 5 al. 2 lettre a LT, ne peut être interprétée que formellement, par référence à la notion de droit civil, puisque la loi sur les droits de timbre est une loi au caractère formel⁴⁷⁴. Dès lors, il semble clair que seul un actionnaire, soit un titulaire de droits de participations de la société bénéficiaire, peut faire un apport imposable en matière de droits de timbre. La théorie du bénéficiaire direct s'applique donc au cas de distributions dissimulées de dividendes et par conséquent, la prestation appréciable en argent effectuée par un tiers n'est pas soumise au droit de timbre⁴⁷⁵. La seule exception valide à ce principe étant l'évasion fiscale.

Forte de ces principes, la doctrine⁴⁷⁶ ne peut que s'étonner de la pratique énoncée par la notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé⁴⁷⁷. En effet, cette dernière évoque le prélèvement d'un droit de timbre dans les situations de distributions dissimulées de bénéfices. Se basant sur la théorie du triangle, l'AFC semble considérer que lorsqu'une prestation appréciable en argent est effectuée dans l'intérêt d'une société sœur, celle-ci bénéficie en réalité d'un apport de son actionnaire. Si un tel raisonnement est vrai en matière d'impôt fédéral direct ainsi que, dans certains cas, en matière d'impôt anticipé, cela est faux en ce qui concerne les droits de timbre. En effet, nous l'avons vu, un droit de timbre ne peut être perçu que sur les prestations effectuées par un actionnaire, or, il

⁴⁷² Article 5 al. 2 lit. a LT.

⁴⁷³ ECKERT J.-B./PIGUET J., *article 5 LT*, p. 138 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 285.

⁴⁷⁴ ECKERT J.-B./PIGUET J., *article 5 LT*, p. 140 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 285 ; SRK 2004-068, c. 3.c.cc, p. 10.

⁴⁷⁵ BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 60s.

⁴⁷⁶ BAUER-BALMELLI M., *Änderungen*, p. 60s.

⁴⁷⁷ S-02-141.

s'agit dans les cas de distributions dissimulées de bénéfiques, d'une prestation effectuée par un proche.

Dans sa décision du 28 Juin 2005⁴⁷⁸, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CFRC)⁴⁷⁹ donne tort à l'AFC. À raison, la CFRC constate que : « Rein aufgrund des Wortlautes von Stempelabgabengesetz und Stempelabgabenverordnung fallen demnach Zuschüsse von Dritten, ungeachtet ob diese als nahestehend zu qualifizieren wären, nicht unter die Abgabepflicht.»⁴⁸⁰. Insistant sur l'erreur de l'AFC, la CFRC précise, qu'en l'espèce, il existe une différence de base entre l'impôt anticipé et les droits de timbre⁴⁸¹. En effet, alors que le premier impôt prévoit expressément dans la loi que les prestations faites à des proches sont imposables⁴⁸², le second précise explicitement que seules les prestations faites par des actionnaires sont sujettes à imposition. La Cour conclut donc, de manière parfaitement convaincante, que la notice de février 2001 ne peut être appliquée, puisqu'elle est contraire à la loi⁴⁸³. Cette jurisprudence a été expressément confirmée par le Tribunal administratif fédéral dans un arrêt récent datant du 15 avril 2009⁴⁸⁴. Cet arrêt confirme que la notion d'actionnaire est une notion de droit civil et que par conséquent le droit de timbre ne peut pas être prélevé lorsqu'il s'agit d'un apport effectué par un proche, en l'occurrence la société grand-mère.

⁴⁷⁸ JAAC 69.125, SRK 2004-068.

⁴⁷⁹ Ci-après CFRC.

⁴⁸⁰ SRK 2004-068, c. 3.b.aa, p. 9.

⁴⁸¹ SRK 2004-068, c. 3.c.cc, p. 10.

⁴⁸² Article 20 al. 1 OIA.

⁴⁸³ SRK 2004-068, c. 3.c.dd, p. 11.

⁴⁸⁴ A-1592/2006. Voir en particulier consid. 4.3.1s.

§3. Attribution en vertu d'un principe général

§3.1. Attribution en raison d'une violation du principe d'interdiction de l'arbitraire

§3.1.1. La Durchgriff

A. En général

En vertu de l'article 154 LDIP les sociétés sont régies par le droit de l'Etat en vertu duquel elles sont organisées⁴⁸⁵. Le droit civil suisse accorde une importance particulière à la reconnaissance des sociétés étrangères pour des raisons évidentes de sécurité du droit⁴⁸⁶. Le droit civil respectera par conséquent, l'existence d'une société étrangère même si cette dernière a été constituée uniquement à des fins fiscales⁴⁸⁷. En ce point, le droit fiscal diverge du droit civil. En effet, en droit fiscal, l'application de la théorie de la *Durchgriff*⁴⁸⁸ permet la levée du voile corporatif et entraîne par conséquent l'attribution du capital ainsi que des revenus d'une personne, la société, à une autre personne, soit son actionnaire⁴⁸⁹ et ce à certaines conditions.

B. Origines et fondements

Bien que les origines de la *Durchgriff* se trouvent clairement dans la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, les fondements quant à eux ne sont pas clairs.

i. Origines

En Suisse, chaque canton est libre de décider du taux d'imposition qu'il applique à ses contribuables. Par conséquent, une certaine concurrence fiscale entre les différentes souverainetés cantonales a, très

⁴⁸⁵ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 61.

⁴⁸⁶ GLAUSER P-M., *Transparence fiscale*, p 490 ; MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 63.

⁴⁸⁷ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 72.

⁴⁸⁸ Pour une définition de la *Durchgriff* en droit commercial, voir : DENNLER M., p. 24ss.

⁴⁸⁹ Nous traiterons par la suite d'une éventuelle *Durchgriff* latérale.

tôt, incité les contribuables à mettre en place des structures, parfois insolites, pour bénéficier des cantons à fiscalité réduite⁴⁹⁰. En réaction, certains cantons ont développé des pratiques leur permettant de lever le voile corporatif et d'attribuer les revenus et le capital d'une société située dans un autre canton à une autre société résidente. De telles pratiques ont, bien évidemment, été portées au Tribunal fédéral. En 1906, le premier cas de ce qui s'appellera par la suite « *Durchgriff* » est jugé par notre Haute Cour⁴⁹¹. Il s'agit d'un résident d'Obwald propriétaire d'un immeuble à Nidwald qui constitue une société à Nidwald avec pour seul actif l'immeuble en question. Une telle structure devait permettre au contribuable une économie d'impôt notable. En effet, ce dernier ne serait pas imposé sur la valeur de son immeuble, désormais détenu par sa société, tout en évitant un impôt sur la société nouvellement constituée dans la mesure où, selon la loi de Nidwald, une société paye un impôt en proportion des dividendes versés et la société en question n'en distribue aucun. Le tribunal cantonal d'Obwald, confirmé par le Tribunal fédéral⁴⁹², rejeta une telle structure dans la mesure où la société a été constituée uniquement à des fins fiscales et que l'actionnaire de cette dernière est resté le propriétaire économique de l'immeuble. En 1927 notamment, le concept de transparence fiscale, ou d'attribution du capital et des bénéfices d'une société à son actionnaire, est confirmé⁴⁹³. En l'espèce, un contribuable du canton de Soleure constitue une fondation avec siège dans le canton de Schaffhouse. Cette dernière a pour but d'entretenir la famille du constituant. Le canton de domicile de ce dernier rejette l'existence d'une telle fondation et en attribue directement le capital et les revenus à son fondateur. Le Tribunal fédéral saisit l'occasion pour rappeler le droit des cantons d'ignorer une personne morale qui a été constituée uniquement afin d'éviter une plus forte imposition qui aurait eu lieu auprès de l'actionnaire si ce dernier était resté directement propriétaire et que la société est organisée de telle sorte que le précédent propriétaire est resté économiquement propriétaire du bien apporté à la société. Ces cas ne sont que le début d'une longue série d'arrêts autorisant

⁴⁹⁰ OBERSON X., *L'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 109

⁴⁹¹ ATF 32 I 630ss

⁴⁹² Analysant le cas uniquement sous l'angle de l'arbitraire

⁴⁹³ ATF 53 I 440

la levée du voile corporatif à certaines conditions que nous énuméreront par la suite⁴⁹⁴. Enfin, en 1933, le Tribunal fédéral, insiste sur le fait que : « S'il est un domaine, en effet, où le droit civil peut servir à l'interprétation du droit fiscal, c'est surtout lorsqu'il s'agit de fixer les caractères de la personne morale »⁴⁹⁵. Pouvant se prononcer au-delà de l'interdiction d'arbitraire⁴⁹⁶, notre Haute Cour exige une intention d'évasion fiscale dont il donne les critères pour la première fois⁴⁹⁷.

ii. Fondement

La Suisse ne connaît pas de règle CFC⁴⁹⁸ permettant d'attribuer les profits d'une société étrangère dominée à une société résidente dominante⁴⁹⁹. La *Durchgriff* ne trouve donc pas son fondement dans une base légale. Or, s'il est un domaine dans lequel le principe de légalité prend une importance considérable, c'est celui de la fiscalité⁵⁰⁰. La percée du voile corporatif en allant à l'encontre de ce principe constitutionnel a entraîné une levée de bouclier de la doctrine. Défenseur d'un Etat dans lequel un impôt n'est attribué et perçu auprès d'un con-

⁴⁹⁴ Voir notamment : ATF 55 I 373.

⁴⁹⁵ ATF 59 I 272 ; ATF 69 I 284.

⁴⁹⁶ Dans le cadre de l'arrêt du 24 Juin 1946 publié aux archives (ASA 16, 230), le Tribunal fédéral explique cette différence de critère en fonction du pouvoir d'examen du Tribunal fédéral de la façon suivante : « Si, dans des cas où il n'avait à revoir que sous l'angle de l'arbitraire l'interprétation du droit fiscal cantonal, le Tribunal fédéral a admis qu'il n'était pas arbitraire de prendre en considération la réalité économique plutôt que la forme juridique, il a en revanche, dans les cas où il avait pleine liberté d'examen, jugé que même une personne juridique entièrement dépendante d'une autre ne cessait de constituer un sujet fiscal distinct que si elle avait été créée pour éluder l'impôt ». Voir également : OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 110s.

⁴⁹⁷ ATF 59 I 272, p. 284. Nous reverrons ces critères par la suite, pour l'instant nous voulons uniquement donner un aperçu historique au lecteur.

⁴⁹⁸ Abréviation anglaise de « Controlled Foreign Company ». « Il s'agit de règles qui permettent, à des conditions strictement définies dans la loi, d'attribuer, auprès de contribuables (personnes physiques ou morales) assujettis dans un Etat, les bénéfices réalisés par des sociétés étrangères qu'ils contrôlent et qui bénéficient dans l'Etat de siège d'un régime fiscal de faveur. », OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 107.

⁴⁹⁹ GLAUSER P-M., *Transparence fiscale*, p 489 ; OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 107 ; MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 78.

⁵⁰⁰ Pour approfondir le principe de légalité en droit fiscal, voir: LOCHER P., *Legalitätsprinzip*.

tribuable que dans le cadre de la loi, la doctrine a longuement débattu de la justification d'une telle exception. Si une base légale ne peut pas être trouvée, il faut regarder si une interprétation des règles existantes peut justifier une *Durchgriff* (*Unechte Durchgriff*) ou si une telle théorie en réalité complète une lacune de la loi (*Echte Durchgriff*)⁵⁰¹.

Comme l'a démontré MATTEOTTI, une interprétation économique ne peut servir de base à l'attribution du revenu d'une société à une autre société et ce, en raison du principe de détermination⁵⁰². En effet, comme nous l'avons déjà vu, une société ne peut se voir attribuer que les bénéfices qu'elle produit dans ses comptes corrigés par l'art. 58 LIFD⁵⁰³. Par conséquent une société mère ne peut se voir attribuer les bénéfices d'une société fille uniquement si elle a un droit ferme et activable à percevoir ce bénéfice⁵⁰⁴. Un tel droit ferme et activable est créé dans des situations de mandat⁵⁰⁵. Néanmoins, un tel mandat ne peut être considéré comme tacitement conclu entre les parties que si d'une part la législation à laquelle la LDIP renvoie prévoit une telle possibilité et si, d'autre part les conditions d'un tel contrat sont rem-

⁵⁰¹ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 83.

⁵⁰² MATTEOTTI démontre également dans sa thèse qu'une *Durchgriff* improprement dite, c'est-à-dire justifiée par une interprétation économique, ne pourrait pas avoir lieu à travers le refus de l'application de l'article 69 LIFD ni à travers le refus d'exempter un établissement stable conformément à l'art. 52 al. 1 LIFD. Voir également : GLAUSER P.-M., *Transparence fiscale*, p. 496.

⁵⁰³ La thèse défendue par Matteotti (p. 110ss) indique trois interprétations économiques par lesquelles la transparence fiscale pourrait avoir lieu. La première, et la plus évidente, est l'attribution des revenus de la société dominée à la société dominante. Cette interprétation doit être rejetée, comme nous venons de le voir, en raison du principe de détermination. La seconde possibilité serait le refus d'appliquer la réduction pour participations aux dividendes effectivement distribués (art. 69 LIFD, art. 28 LHID). Enfin, la dernière possibilité serait de refuser d'appliquer l'exemption des bénéfices des établissements stables situés à l'étranger, selon l'art. 6 al. 1 ou 52 al. 1 LIFD. Ces deux dernières options doivent également être rejetées (pour plus d'informations sur les raisons de ces rejets voir : MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 130ss). Nous avons choisi de ne nous attarder uniquement sur la première option dans la mesure où il s'agit de la seule interprétation économique affectant l'attribution du revenu.

⁵⁰⁴ On ne peut considérer qu'un actionnaire ait un droit ferme sur un revenu de la société dominée avant que l'assemblée générale n'est formellement pris la décision de distribuer un dividende. Voir : MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 123.

⁵⁰⁵ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 125s.

plies. Dans le cadre d'un arrêt datant du 9 Mai 1995⁵⁰⁶, notre Haute Cour a considéré que dans la mesure où i) l'acquisition d'une compagnie par une filiale d'une société suisse avait été décidée par la société suisse elle-même et que ii) l'acquisition a été réalisée et surveillée par un membre de la direction de la société suisse et qu'enfin iii) les moyens financiers pour une telle acquisition avait été fournis par cette même société-mère Suisse, l'on pouvait conclure que la filiale avait agi dans le cadre d'un mandat conféré par la société Suisse. Toutefois, il semblerait que le Tribunal fédéral ait pris pour un mandat ce qui n'était rien d'autre que le droit d'une société-mère de donner des directives et instructions à sa filiale⁵⁰⁷. La distinction prend son importance dans la mesure où seul le mandat donne droit à une compensation financière à la société-mère par la filiale. Dès lors, sans mandat en sa faveur, la société-mère ne dispose pas d'une créance ferme contre sa filiale s'agissant des profits réalisés par la société nouvellement acquise.

En l'absence d'une prétention ferme et activable de la mère contre la fille, une *Durchgriff* ne peut se fonder que sur une interprétation *contra legem*^{508 509}. « Bei der Rechtsfortbildung contra legem geht es somit darum, eine sich im konkreten Fall Unbefriedigen auswirkende Norm zu korrigieren ». ⁵¹⁰ BLUMENSTEIN dans sa célèbre contribution pour la société des juristes a développé toute une théorie sur les relations entre le droit fiscal et le droit civil. Selon cet auteur, il existe une présomption selon laquelle le droit fiscal respecte le droit civil. De plus, dans les cas où le droit fiscal est lié au droit civil, l'institution de l'évasion fiscale permet de corriger le résultat conformément au but de la loi.

MATTEOTTI, en revanche, considère que l'évasion fiscale n'est pas un motif suffisant pour justifier la correction d'une norme de droit fis-

⁵⁰⁶ ASA 65, p. 51ss.

⁵⁰⁷ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 144.

⁵⁰⁸ Ou peut-être plutôt *contra verbis legem*, dans la mesure où l'interprétation faite va contre le texte de la loi mais non contre son sens. MANDOLFIA M., p. 220.

⁵⁰⁹ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 129s.

⁵¹⁰ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 151.

cal⁵¹¹. Une telle correction ne peut être justifiée par une simple interprétation conforme à la bonne foi car cela va trop loin⁵¹². De plus, MATTEOTTI rejette la présomption selon laquelle lorsque le droit fiscal utilise un terme de droit civil, son interprétation civiliste doit être respectée⁵¹³. Selon cet auteur, seule l'interdiction de l'abus de droit ainsi que l'interdiction de l'arbitraire⁵¹⁴ peut servir de base à une *Durchgriff*. Dans ces cas, il s'agit d'une correction de la norme lorsque dans un cas concret d'application, cette dernière entraîne un résultat incompatible avec le sentiment de justice, il s'agit d'un frein d'urgence (*Notbremse*⁵¹⁵). Une violation du sentiment de justice peut être tant en faveur qu'en défaveur du contribuable, contrairement à ce que prévoit la théorie de l'évasion fiscale⁵¹⁶. En accord avec MATTEOTTI, nous pensons que la divergence d'attribution entre le droit civil et le droit fiscal résulte d'une violation du principe constitutionnel d'interdiction de l'arbitraire⁵¹⁷. Néanmoins, il est admis que modifier un état de fait afin de le faire rentrer dans le cadre légal comme le fait l'évasion fiscale, ou modifier la norme, par une interprétation *con-*

⁵¹¹ Du même avis GLAUSER, qui considère que l'évasion fiscale ne peut servir de règle correctrice et permettre au fisc de s'éloigner du résultat comptable, GLAUSER P-M., *Transparence fiscale*, p 497.

⁵¹² Du même avis GLAUSER, qui précise encore que la *Durchgriff* ne peut intervenir qu'en ultima ratio : « Avec Matteotti, il faut admettre que la *Durchgriff* ne doit servir que de dernier rempart pour corriger une situation abusive particulièrement choquante et qui apparaîtrait comme arbitraire si elle était tolérée. Il ne peut donc s'agir que d'une ultima ratio qui n'a de place que lorsque toutes les autres dispositions du droit fiscal restent sans effet. » GLAUSER P-M., *Transparence fiscale*, p 496. Voir également ACKERMANN A., : « Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gewaltentrennung wirken sich im materiellen Steuerrecht tatsächlich stärker aus als der Satz von Treu und Glauben. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Mittel zur Erfassung der Steuerumgehung kann deshalb nicht durch den allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben gerechtfertigt werden » ACKERMANN A., p. 127.

⁵¹³ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 182s.

⁵¹⁴ « Eine Willkürverbot Rechtsanwendung liegt nach der Praxis des Bundesgerichtes dann vor, wenn ein Entscheid : - von einer tatsächlichen Situation ausgeht, die mit der Wirklichkeit in klarem Widerspruch steht, – eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder, - bei normgetreuer Rechtsanwendung in stoßender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft », MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 155.

⁵¹⁵ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 188.

⁵¹⁶ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 188.

⁵¹⁷ Pour approfondir le principe d'interdiction d'arbitraire, voir : THÜRER D., *Das Willkürverbot*.

tra legem, pour y faire rentrer l'état de faits amène en pratique au même résultat⁵¹⁸.

C. Conditions

Les cas dans lesquels une transparence fiscale est admise sont extrêmement nombreux⁵¹⁹. Néanmoins, le Tribunal fédéral, prenant en compte la violation du principe de légalité qu'implique l'application de la transparence fiscale, a posé des conditions très strictes à son application⁵²⁰. Selon ce dernier, et ce conformément à la théorie développée par BLUMENSTEIN, une *Durchgriff* ne peut avoir lieu qu'aux conditions cumulatives suivantes : i) Le pouvoir économique sur le revenu de la société dominée appartient en réalité à la société dominante, ii) et la structure doit être réalisée dans le but d'une évasion fiscale. C'est, en effet, en suivant ce raisonnement que la théorie de l'évasion fiscale a été développée par notre Haute Cour⁵²¹. Bien que considérant que l'évasion fiscale ne devrait pas servir de fondement à la *Durchgriff*, nous allons prendre le temps de nous arrêter pour définir cette notion puisqu'à l'heure actuelle c'est celle-ci qui sert de critère notamment pour la théorie de la *Durchgriff* au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Mais avant cela, commençons par définir ce que la jurisprudence entend par sa première condition à savoir le maintien du pouvoir économique.

i. Maintien du pouvoir économique

La personnalité juridique d'une société ne sera pas reconnue lorsque l'actionnaire de cette dernière a maintenu son pouvoir économique sur les biens détenus par la société. On considère que cette condition est

⁵¹⁸ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 190.

⁵¹⁹ ASA 16, p. 215ss ; ASA 35 p. 233ss ; ASA 40, p. 210ss ; ASA 55, p. 45ss ; StE 1988 B 71.2. N. 1 ; StE 2006 A 12 N. 14

⁵²⁰ ATF 55 I 373, p. 387s, ATF 59 I 272 ; ACKERMANN A., p. 90 ; DESSAX M., p. 513 ; GLAUSER P-M., *Transparence fiscale*, p 491 ; OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 110

⁵²¹ Il est intéressant de remarquer que le fondement de l'évasion fiscale n'est pas débattu par le Tribunal fédéral qui semble considérer que le principe de la bonne foi est suffisant pour justifier l'institution. MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 175s

remplie lorsque l'actionnaire domine de manière directe ou indirecte tant le conseil d'administration que la direction de la société qu'il a constitué. De cette façon, bien que la société soit la propriétaire juridique des biens qu'elle détient, la propriété économique de ses biens reste entre les mains de l'actionnaire qui peut utiliser la société selon son bon vouloir et donc disposer économiquement des biens qu'elle détient⁵²². Cette première condition est essentielle dans la mesure où c'est bien parce que l'actionnaire de la société dispose toujours économiquement des biens de la société que cette dernière ne doit pas être reconnue.

ii. But d'évasion fiscale

La jurisprudence⁵²³ ainsi que la doctrine⁵²⁴ s'accordent pour définir l'évasion fiscale comme étant le résultat du comportement insolite d'un contribuable uniquement dans le but d'économiser des impôts et qui permettrait, en effet, à ce dernier de réaliser une telle économie si les transactions étaient acceptées par les autorités fiscales telles qu'elles leurs ont été présentées⁵²⁵.

La qualification d'une opération comme étant constitutive d'une évasion fiscale permet aux autorités fiscales de taxer une fiction de l'état de faits⁵²⁶. Par conséquent, le contribuable sera imposé sur son revenu et sa fortune, tels qu'ils auraient été eut-il aménagé ses rapports juridiques sans intention d'éviter une charge fiscale. Une telle requalification de l'état de faits ne peut de toute évidence qu'avoir lieu en défaveur du contribuable⁵²⁷. En effet, ce dernier ne pourrait aménager ses

⁵²² MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 174.

⁵²³ Notamment: ATF 102 Ib 155; RDAF 2004 II 67; ATF 107 Ib 322s; ATF 102 Ib 155; ATF 93 I 725.

⁵²⁴ BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p. 32; BÖCKLI P., *Steuerumgehung*, p. 291; CAGIANUT F., *Steuerumgehung*, p. 250; DUBS H., p. 571s; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 56.

⁵²⁵ Plus simplement, l'évasion fiscale est définie en Allemagne comme étant : « ein Verhalten, das zwar nicht gegen den Wortlaut einer gesetzlichen Bestimmung verstösst, aber einen Verstoß gegen Sinn und Zweck des Gesetzes bedeutet », OBERHEIDE R., p. 29.

⁵²⁶ BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p. 32; GLAUSER P.-M., *Transparence fiscale*, p. 497.

⁵²⁷ DUBS H., p. 577, qui remarque que ce n'est pas le cas de l'interprétation économique qui peut également avoir lieu en faveur du contribuable puisqu'il s'agit d'une interprétation

relations de façon abusives, puis réclamer des autorités une requalification de l'état de fait à son avantage en invoquant son propre abus.

Trois conditions cumulatives, doivent être réalisées afin que la théorie de l'évasion fiscale s'applique⁵²⁸. La première est une condition objective, soit la forme insolite, inadéquate ou anormale. La seconde condition est subjective et prévoit que le contribuable doit avoir uniquement pour but d'économiser des impôts qui auraient été dûs si une forme appropriée avait été choisie⁵²⁹. Comme le souligne CAGIANUT, une telle intention peut être très difficile à déterminer et pourtant cette dernière ne peut être présumée dans la mesure où un tel renversement du fardeau de la preuve permettrait l'imposition d'un grand nombre de situations et donnerait à la jurisprudence de notre Haute Cour le caractère du loterie⁵³⁰. Enfin, la dernière condition est relative au résultat puisque l'opération doit effectivement permettre une économie d'impôts notable.

Il existe une distinction fondamentale entre l'économie d'impôts, l'évasion fiscale et la soustraction d'impôts. Chaque contribuable a un droit reconnu à organiser ses activités afin d'économiser des impôts⁵³¹. En effet, toute personne peut choisir entre les différentes formes juridiques offertes celle qui est la plus avantageuse fiscalement. Il s'agit de planification fiscale autorisée et largement pratiquée de nos jours. En revanche, le contribuable ne peut dépasser les limites de l'abus de

abstraite d'une norme et non pas d'une analyse d'un cas concret. Voir notamment: ASA 15, 231, p. 234; ATF 109 Ib 110, p. 113s ; ATF 97 II 289, p. 293.

⁵²⁸ BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., p. 32; BÖCKLI P., *Steuerumgehung*, p. 291; CAGIANUT F., *Steuerumgehung*, p. 250; DUBS H., p. 571s; HÖHN E., *Steuereinsparung und Steuerumgehung*, p. 150; HÖHN E./ WALDBURGER R., p. 172; LOCHER P., *Kommentar*, p. 51; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 56. YERSIN D., *Apports*, p. 45; RDAF 1996, 139; ATF 107Ib 322.

⁵²⁹ BÖCKLI s'étonne du fait qu'une intention bien que n'étant pas punissable peut en revanche être imposable. Il s'étonne, du point de vue de l'égalité de traitement horizontal, que de deux contribuables se trouvant dans une même situation l'un seulement se trouve imposé et ce en raison de son intention d'éluder l'impôt. BÖCKLI P., *Steuerumgehung*, p. 293.

⁵³⁰ CAGIANUT F., *Steuerumgehung*, p. 255.

⁵³¹ CAGIANUT F., *Steuerumgehung*, p. 250; HÖHN E., *Steuereinsparung und Steuerumgehung*, p. 146; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 56 ; ASA 66, p. 414 ; RDAF 1974, p. 175 ; RDAF 1977, p. 309.

droit ou les limites de l'interdiction de l'arbitraire s'il ne veut pas entrer dans le champ d'application de l'évasion fiscale. En effet : « l'interdiction de l'abus de droit, qui fait partie des principes généraux du droit, prohibe ainsi l'utilisation d'une règle fiscale à des fins manifestement contraires à sa finalité »⁵³². Nous avons déjà vu les trois conditions auxquelles la jurisprudence qualifie certains rapports juridiques comme étant constitutifs d'évasion fiscale. La soustraction d'impôts⁵³³, enfin, se distingue des deux autres situations en ce sens qu'il s'agit d'un véritable agissement délictueux qui viole le droit fiscal. Un tel comportement est susceptible d'amendes et entre dans le domaine du droit pénal fiscal.

L'institution de l'évasion fiscale se rapproche également de la simulation et doit en être distinguée. Il y a simulation dans les cas où le contrat, tel qu'il apparaît aux yeux des tiers, se distingue du véritable échange de volontés réciproques et concordantes des parties au contrat. Il y a donc un contrat apparent et un contrat dissimulé. Il s'agit d'un mensonge concerté qui ne sera pas respecté par le droit civil conformément à l'article 18 CO. Contrairement à la simulation où les différents actes juridiques des parties se contredisent, lors d'une évasion fiscale les différentes relations de droit sont construites de sorte à constituer différentes étapes, toutes valides d'un point de vue civil, visant un même but juridique⁵³⁴. Dès lors, la simulation ne sera pas reconnue tant par le droit civil que par le droit fiscal qui s'y rattache en l'espèce. En revanche, une opération constituant une évasion fiscale sera requalifiée au sens du droit fiscal, mais restera parfaitement valide au niveau du droit civil. Par conséquent, lorsqu'un cas est qualifié de simulation, l'attribution faite par le droit civil est respectée, comme nous l'avons déjà vu⁵³⁵, alors qu'en cas d'évasion fiscale l'attribution du revenu faite en droit fiscal se distingue de celle du droit privé.

⁵³² OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 56. ; ZUPPINGER F., *Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerflucht*, p. 164.

⁵³³ Article 175 à 180 LIFD ; HÖHN E., *Steuereinsparung und Steuerumgehung*, p. 142s, ZUPPINGER F., *Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerflucht*, p. 158s.

⁵³⁴ BÖCKLI P., *Steuerumgehung*, p.301; HEGGLIN J., p. 21.

⁵³⁵ Titre III. Chapitre 5. Section 1.

Enfin, il nous faut situer l'évasion fiscale par rapport à l'interprétation économique. Bien que les deux tendent à taxer une situation selon sa réalité économique, il s'agit de moyens très différents puisqu'ils interviennent à des moments différents. En effet, l'évasion fiscale intervient dans un cas concret lorsque l'interprétation de la norme générale et abstraite est terminée et n'a pas donné un résultat satisfaisant. L'interprétation économique se définit comme étant le fait lors de l'interprétation d'une norme⁵³⁶ de : « considérer un état de faits selon la réalité économique sans s'arrêter à l'apparence extérieure. Dans ce cas, l'on cherche à appréhender la nature d'une opération en faisant abstraction de la construction civile ou, pour le moins, en ne s'arrêtant pas sur les seules apparences juridiques. »⁵³⁷. Celle-ci se distingue fondamentalement de l'évasion fiscale car la question d'une évasion fiscale ne se pose pas en cas d'interprétation économique⁵³⁸. Cependant, le Tribunal fédéral a récemment pris une position contraire dans un arrêt concernant la TVA et ce, sans pour autant justifier un tel avis⁵³⁹. Cette prise de position récente par notre Haute Cour ne nous paraît donc pas convaincante.

En effet, lorsque nous avons regardé les relations entre le droit fiscal et le droit civil⁵⁴⁰, nous avons vu que le premier peut, soit renvoyer directement au droit civil, soit contenir une notion différente qui peut être interprétée économiquement. Si le législateur choisit d'insérer dans une loi fiscale une notion devant être interprétée économiquement, l'imposition faite selon cette norme sera conforme à la réalité économique et l'évasion fiscale ne sera d'aucun secours. En revanche, lorsque le législateur introduit des notions renvoyant directement au droit civil, celles-ci peuvent entraîner un résultat s'écartant de la réalité économique. Néanmoins, comme l'évasion fiscale est un instrument modifiant un état de fait et entraînant une imposition et ce sans avoir de base légale dans une loi fiscale, il est évident qu'il ne doit trouver

⁵³⁶ DUBS H., p. 569ss.

⁵³⁷ GLAUSER P.-M., *Evasion fiscale*, p 729.

⁵³⁸ BLUMENSTEIN E./LOCHER P., p. 33.; DUBS H., p. 576; GLAUSER P.-M., *Evasion fiscale*, p. 759s ; LOCHER P., *Rechtsmissbrauchsüberlegungen*, p. 692.

⁵³⁹ ATF 2C_632/2007 c. 4.2.

⁵⁴⁰ Titre III. Chapitre 4. Section 2.

application qu'en ultima ratio et uniquement aux strictes conditions posées par la jurisprudence⁵⁴¹.

iii. Conclusion intermédiaire

Toujours en accord avec MATTEOTTI, nous considérons que les conditions de l'évasion fiscale ne sont pas appropriées pour délimiter la *Durchgriff*. En effet, selon le raisonnement que nous avons défendu, le simple fait qu'une structure soit insolite n'est pas suffisant⁵⁴². En effet, il est nécessaire que celle-ci ne puisse tout simplement pas être tolérée sans heurter le sentiment de justice. De plus, la violation de la justice fiscale ne dépend pas d'une économie d'impôt, dès lors la condition effective n'a pas sa place non plus⁵⁴³. Enfin, dans la mesure où l'abus de droit et l'arbitraire sont des notions objectivisées, l'intention de frauder le fisc n'est plus de rigueur⁵⁴⁴. Ces remarques n'ont pas pour but d'assouplir la pratique en retirant des conditions d'applications, bien au contraire. Afin de lever le voile corporatif, l'administration fiscale doit pouvoir démontrer que le respect de ce dernier entraînerait des conséquences choquantes au point de violer le sentiment de justice fiscale que notre système d'imposition veut préserver⁵⁴⁵. De plus la transparence fiscale ne doit intervenir qu'en ultima ratio. Il serait, en effet, contraire à l'article 49 al. 3 LIFD, ainsi que peu cohérent de prévoir un statut fiscal favorable en droit fiscal interne pour les sociétés ayant leur siège en Suisse mais ayant une activité essentiellement dirigée vers l'étranger⁵⁴⁶ et en parallèle de refuser de reconnaître une société étrangère se trouvant dans la même position⁵⁴⁷. Une telle situation d'arbitraire peut se rencontrer dans les trois cas que nous développerons au prochain paragraphe.

⁵⁴¹ CAGIANUT F., *Steuerumgehung*, p. 249.

⁵⁴² MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 189.

⁵⁴³ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 189.

⁵⁴⁴ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 189s.

⁵⁴⁵ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 191; OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 113.

⁵⁴⁶ Art. 28 LHID.

⁵⁴⁷ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 190.

D. Cas d'application

Il est arbitraire et abusif pour un actionnaire de faire valoir devant les autorités fiscales l'indépendance d'une société qu'il détient lorsque lui-même ne respecte pas cette indépendance ou lorsque cette société n'est tout simplement pas viable⁵⁴⁸. Dès lors, trois situations doivent entraîner une *Durchgriff*.

Premièrement, l'irrespect systématique des règles légales et statutaires d'indépendance et de fonctionnement de la personne morale. En effet, afin de se prévaloir de l'indépendance juridique de la société qu'il domine, l'actionnaire doit respecter l'ensemble des règles légales et statutaires qui régissent la personnalité morale de cette dernière⁵⁴⁹. La société dominée doit donc disposer de tous les organes prévus par le droit applicable selon la LDIP. De plus, chacun de ses organes doit effectivement pouvoir exercer ses fonctions. Par exemple, c'est bien le conseil d'administration, et non l'actionnaire dominant, qui doit exercer les fonctions dirigeantes de la société⁵⁵⁰.

Deuxièmement, lorsque les patrimoines de la filiale et de son actionnaire sont mélangés de façon indissociable⁵⁵¹. Dans la mesure où chaque personne morale est propriétaire de son patrimoine, celui-ci ne doit pas pouvoir se confondre avec celui d'une autre personne.

Enfin, lorsque la filiale n'est pas dotée des ressources nécessaires pour effectuer sa tâche et qu'on ne peut pas déterminer comment celle-ci pourrait se procurer les moyens supplémentaires nécessaires à son activité⁵⁵².

⁵⁴⁸ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 194.

⁵⁴⁹ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 194s.

⁵⁵⁰ ATF 55 I 373, p. 380.

⁵⁵¹ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 196.

⁵⁵² MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 198.

E. Conséquences

Lorsque nous sommes dans une situation où la *Durchgriff* est autorisée, le voile corporatif est levé entraînant le déni de la personnalité morale de la société dominée⁵⁵³. Par conséquent, les revenus ainsi que les charges de la société transparente sont directement attribués à la société mère⁵⁵⁴. Afin d'être cohérente avec le principe de transparence, la *Durchgriff* n'a pas d'effet de transformation des revenus⁵⁵⁵. Par conséquent un gain en capital réalisé par la société transparente restera un gain en capital au sein de la société dominante et ne se transformera pas en dividende. Lorsque la société dominée distribue effectivement un dividende à la société mère, celui-ci ne sera pas reconnu fiscalement dans la mesure où l'ensemble des profits de la société fille est déjà attribué à la société-mère. De plus, si la personnalité juridique de la société étrangère est rejetée, son activité à l'étranger n'est pas remise en cause. Par conséquent ces activités peuvent entraîner la constitution d'un établissement stable dont les bénéficiaires devront être exonérés⁵⁵⁶. Enfin, si la société-mère est au bénéfice d'un statut privilégié au niveau cantonal, ce dernier pourrait être mis en danger par l'activité de la société-fille considérée comme transparente⁵⁵⁷.

F. Évolution vers la consolidation fiscale ?

Dans un arrêt fort célèbre et controversé, le Tribunal fédéral est allé plus loin qu'une simple transparence d'une société étrangère dominée en décidant d'attribuer les bénéficiaires de cette dernière non pas à la société mère dominante mais à une société-sœur⁵⁵⁸. Dépassant le raisonnement basé sur la *Durchgriff*, il semblerait que le Tribunal fédéral ait créé une sorte de consolidation fiscale sans base légale.

Dans l'arrêt du Tribunal fédéral du 30 janvier 2006, la société A Inc., ayant son siège à Genève, et la société C. Inc, ayant son siège au Panama sont toutes deux détenues majoritairement par B. En raison de

⁵⁵³ DESSAX M., p. 502.

⁵⁵⁴ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 204s.

⁵⁵⁵ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 205.

⁵⁵⁶ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 206.

⁵⁵⁷ MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 111.

⁵⁵⁸ ATF 2P. 92/2005, StR 2006, p. 523ss.

tout un faisceau d'indices découverts par les autorités fiscales, ces dernières ont refusé de reconnaître la personnalité juridique de C. Inc et ont attribué l'entier des éléments imposables de cette société à A Inc⁵⁵⁹. L'intérêt tout particulier de cette jurisprudence vient du fait que l'attribution des revenus de C Inc ait lieu auprès de A Inc et non auprès de l'actionnaire majoritaire de ces deux sociétés soit B. Ce résultat peut être critiqué sous deux angles. Dans un premier temps, il est justifié de se demander si ce cas devait être traité sous l'angle de la transparence fiscale. En effet, nous avons vu que la non-reconnaissance d'une société ne devait entrer en ligne de compte qu'en dernier recours étant donné la gravité de la mesure⁵⁶⁰. Or, en l'espèce, d'autres moyens étaient à disposition des autorités fiscales. En effet, C Inc. aurait pu être imposée au lieu de son administration effective en Suisse. Dans un second temps, nous pouvons nous interroger sur le choix de l'attributaire des revenus de C. Inc. En effet, si nous revenons aux origines de la *Durchgriff*, celle-ci exigeait deux conditions. Il fallait d'une part un but d'évasion fiscale et d'autre part que les éléments imposables appartiennent économiquement à une autre personne⁵⁶¹. En l'occurrence, A Inc. ne dispose pas d'un pouvoir économique sur C. Inc., en revanche B dispose d'un tel pouvoir. C'est donc à cet actionnaire commun que les éléments imposables de C. Inc. auraient dû être attribués si le Tribunal fédéral décidait d'appliquer malgré tout la théorie de la transparence fiscale⁵⁶². Cette jurisprudence semble ouvrir la porte à une consolidation fiscale qui ne reposerait sur aucune base légale⁵⁶³. Ceci est non seulement regrettable pour le principe de légalité qui se trouve bafoué mais également en raison des problèmes pratiques qu'une telle pratique pourrait entraîner dans un contexte international⁵⁶⁴.

⁵⁵⁹ StR 2006, p. 523ss, c. 8.1.

⁵⁶⁰ Voir GLAUSER qui note, à raison, que l'évasion fiscale n'est pas un motif suffisant pour aller à l'encontre du principe de détermination, GLAUSER P-M., *Transparence fiscale*, p. 497, p. 502.

⁵⁶¹ OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 113.

⁵⁶² OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 122s.

⁵⁶³ GLAUSER P-M., *Transparence fiscale*, p. 496., OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 124.

⁵⁶⁴ OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 123s.

§3.1.2.2. *Excursus: la Durchgriff en matière de TVA*

La *Durchgriff* en matière de TVA fait l'objet d'un excursus dans la mesure où il ne s'agit pas d'attribution du revenu. En effet, comme nous le verrons, la TVA est un impôt sur la consommation qui ne taxe donc pas le revenu en tant que tel mais plutôt son usage. Par conséquent, dans le cadre de cet impôt, aucune question d'attribution du revenu ne peut se poser. Toutefois, nous avons trouvé intéressant de traiter la transparence fiscale également en matière de TVA puisque les mêmes questions se posent qu'en matière d'impôts directs. Il est néanmoins important que le lecteur garde à l'esprit qu'il s'agit ici de localisation de prestation de service et non d'attribution du revenu.

A. *La TVA*

i. En général

La taxe sur la valeur ajoutée est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001⁵⁶⁵. Le 12 juin 2009 une nouvelle loi sur la TVA a été adoptée par le Parlement et son entrée en vigueur a été fixée au 1^{er} janvier 2010. Dès lors, notre thèse tiendra compte de ces modifications⁵⁶⁶.

La TVA est un impôt général sur la consommation prélevé à tous les stades de la production et de la distribution d'un bien ou d'un service, visant à taxer le consommateur final de manière proportionnelle au prix du bien ou du service. La TVA, telle qu'introduite en Suisse, est calquée sur le modèle communautaire⁵⁶⁷.

La TVA est un impôt indirect dans la mesure où la charge de l'impôt payé par l'assujéti est répercutée sur le consommateur final et que l'objet de l'impôt (à savoir, la livraison de bien ou la prestation de

⁵⁶⁵ RO 2000 1300 ; RS 641.20.

⁵⁶⁶ L'abréviation « LTVA » fait donc référence au nouveau texte légal. La TVA en vigueur à présent et jusqu'au 31 décembre 2009 est citée « aLTVA ». Sur le passage d'une loi à l'autre voir le *Message sur la simplification de la TVA*.

⁵⁶⁷ 6^{ème} directive du 17 mai 1977 (77/388/CEE) ; GLAUSER P.-M., *Evasion fiscale*, p. 744 ; OBERSON X., *TVA*, p. 338 ; RIVIER J.-M., *L'interprétation de la TVA*, p. 365 ; YERSIN D., *OTVA*, p. 698.

services) diffère de l'assiette imposable (à savoir la contre-prestation payée par le consommateur)⁵⁶⁸.

ii. L'interprétation en matière de TVA

Lorsqu'une disposition est interprétée, un pluralisme de méthode doit être utilisé, il s'agit des méthodes usuelles à savoir, l'interprétation textuelle, systématique, téléologique et historique⁵⁶⁹. Toutefois, ces principes sont complétés en matière de TVA par d'autres principes directeurs⁵⁷⁰.

L'article 1 de la LTVA prévoit à son premier alinéa : « [...] La TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse ». Son troisième alinéa⁵⁷¹ ajoute : « La perception s'effectue notamment selon les principes suivants : a. la neutralité concurrentielle b. l'efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt c. la transférabilité de l'impôt » Les principes directeurs en matière de taxe sur la valeur ajoutée sont déduits de ce premier article. Il s'agit de principes de rang constitutionnel dans la mesure où ils découlent de l'art. 134 Cst⁵⁷². Ces principes servent de lignes directrices pour le législateur ainsi que pour l'administration mais ils servent également au juge lors de l'interprétation et l'application de la loi^{573, 574}. Il s'agit notamment⁵⁷⁵ des principes suivants : généralité, neutralité,

⁵⁶⁸ OBERSON X., *TVA* p. 37; RIVIER J-M., *L'interprétation de la TVA*, p. 366.

⁵⁶⁹ YERSIN D., *OTVA*, p. 696. Toutefois, de l'avis de RIVIER, il faudrait privilégier les méthodes téléologiques et systématiques, RIVIER J-M., *L'interprétation de la TVA*, p. 363.

⁵⁷⁰ GLAUSER P-M., *Evasion fiscale*, p. 743 ; YERSIN D., *OTVA*, p. 697.

⁵⁷¹ L'art. 1 al. 2 aLTVA énonçait : « La perception s'effectue notamment selon le principe de la neutralité concurrentielle avec imputation de l'impôt préalable, compte tenu de la transférabilité de l'impôt et de la rentabilité de sa perception ».

⁵⁷² OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 307.

⁵⁷³ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 307 ; YERSIN D., *OTVA*, p. 697 ; ASA 73, 147, p. 153; RDAF 2004 II 100.

⁵⁷⁴ Historiquement, la TVA reposait sur une ordonnance (OTVA). Dès lors, l'examen de la conformité de la TVA aux principes constitutionnels était particulièrement intéressant dans la mesure où l'art. 191 Cst ne protège que les lois et non les ordonnances d'un examen du Tribunal fédéral. OBERSON X., *TVA*, p. 33 ; Voir également RIVIER J-M., *L'interprétation de la TVA*.

⁵⁷⁵ A ceux-ci s'ajoutent les principes constitutionnels usuels, à savoir, par exemple, le principe d'égalité ou le principe de capacité contributive. Ce dernier principe est plus

transfert de l'impôt, déduction de l'impôt préalable, imposition au pays de destination, non double-imposition ainsi que imposition du consommateur final⁵⁷⁶. Selon le principe de généralité, toutes les livraisons de biens et prestations de services doivent être soumises à la TVA de la même manière. Il en découle que les exceptions à l'assujettissement d'un contribuable ou d'une prestation doivent être exhaustivement énumérées et restrictivement interprétées. Le principe de neutralité au plan interne signifie que la TVA ne doit créer aucune distorsion au niveau de la concurrence. Le producteur ou prestataire ne doit pas être incité à modifier la forme de ses activités ou son mode de production et le consommateur ne doit pas être incité à consommer un produit plutôt qu'un autre⁵⁷⁷. De cela découle l'exigence selon laquelle la charge fiscale ne doit pas dépendre de la longueur du circuit de production et de distribution. Ceci est réalisé à travers deux autres principes généraux de la TVA à savoir la possibilité de déduire l'impôt préalable et la transférabilité de l'impôt⁵⁷⁸. Au plan international, le principe de neutralité signifie qu'un produit ou un bien ne doit pas être doublement imposé lorsqu'il est exporté. De cela découle le principe de l'imposition au pays de destination⁵⁷⁹. Ce principe signifie qu'un bien ou un service ne sera imposé qu'au lieu de sa consommation. Par conséquent un produit ou un bien exporté sera exonéré de TVA dans son pays de production et sera imposé dans son pays de destination. Toutefois, aucun de ces principes ne confèrent de droit subjectif aux contribuables⁵⁸⁰. De plus, aucune hiérarchie n'existe entre ces différents principes⁵⁸¹. Lorsqu'un conflit intervient, il s'agit pour le juge de

difficile à mettre en œuvre dans le cadre des impôts indirects. Toutefois, à travers l'exonération ou l'utilisation d'un taux réduit pour certains biens et certaines prestations la TVA peut également tenir compte de la capacité contributive du consommateur final. OBERSON X., *TVA*, p. 47; RIVIER J-M., *L'interprétation de la TVA*, p. 358ss.

⁵⁷⁶ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 307 ; RDAF 1999 II 268 ; A 7063/2007.

⁵⁷⁷ OBERSON X., *TVA*, p. 39.

⁵⁷⁸ RIVIER J-M., *L'interprétation de la TVA*, p. 360.

⁵⁷⁹ L'alternative aurait été d'imposer le bien ou le service dans son pays d'origine. Ceci aurait eu pour avantage de simplifier l'exportation mais aurait créé des distorsions de concurrence entre les pays incompatibles avec le système de la TVA. OBERSON X., *TVA*, p. 41.

⁵⁸⁰ GLAUSER P-M., *Evasion fiscale*, p. 743s ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 307 ; OBERSON X., *TVA*, p. 38 ; YERSIN D., *OTVA*, p. 697s ; ASA 67, 74, p. 77 ; ASA 73, 147 ; RDAF 2004 II 100 ; A 7063/2007 ; FF 1996 V 714 ss, 893.

⁵⁸¹ OBERSON X., *TVA*, p. 49s ; YERSIN D., *OTVA*, p. 698.

le résoudre à l'aide du principe de proportionnalité⁵⁸².

La taxe sur la valeur ajoutée étant un impôt sur la consommation, le texte instituant un tel impôt est empreint d'une logique économique⁵⁸³. Cette dernière sera mise en avant notamment dans le cadre de la localisation des prestations de services comme nous le verrons au paragraphe suivant.

B. La localisation des prestations de services

Selon l'article 1 al. 2 lettre a et 18 LTVA, les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire Suisse sont imposables. L'article 3 lettre e LTVA définit la prestation de service comme étant : « toute prestation qui ne constitue pas une livraison ; il y a également prestation de services dans les cas suivants : 1. Des valeurs ou des droits immatériels sont cédés à un tiers, 2. Il y a un engagement à ne pas commettre un acte ou un acte ou une situation sont tolérés ». Cette formulation a contrario met en œuvre le principe de généralité en évitant toutes lacunes dans le champ d'application de la loi⁵⁸⁴. Concernant la localisation des prestations de services, l'article 8 LTVA⁵⁸⁵ pose à son alinéa premier la règle de principe selon laquelle la prestation de service est réputée être réalisée au lieu du siège de l'activité économique ou de l'établissement stable du destinataire de service. Cette règle est valable sous réserve des exceptions prévues à l'alinéa suivant. L'alinéa 2 prévoit des règles de localisation particulières pour des services exhaustivement énumérés. Lorsqu'une prestation n'est pas localisée en Suisse elle n'est pas imposable. Toutefois, le prestataire garde le droit de déduire la charge en amont. Il est donc essentiel de définir la notion de siège de l'activité économique dans la mesure

⁵⁸² Pour RIVIER lorsqu'il y a un conflit entre le principe de neutralité fiscale et la simplification administrative c'est le principe de neutralité qui prime, RIVIER J-M., *L'interprétation de la TVA*, p. 361.

⁵⁸³ GLAUSER P-M., *Evasion fiscale*, p. 744 ; RIVIER J-M., *L'interprétation de la TVA*, p. 363.

⁵⁸⁴ Toutefois, une telle description rend nécessaire une énumération exhaustive des prestations de services hors champ (prestations qui ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. OBERSON X., *Localisation des services*, p. 404.

⁵⁸⁵ Bien que la clause générale et les exceptions aient été inversées par rapport à la aLTVA (art. 14 aLTVA), les critères de rattachements de la nouvelle loi correspondent largement à l'ancien régime. GLAUSER P-M., *Evasion fiscale et TVA*, III.A.

où celle-ci permet de localiser une prestation de service. Cette notion est reprise de la VI^{ème} directive de l'Union Européenne⁵⁸⁶.

La doctrine ainsi que la pratique administrative s'accorde pour considérer que la notion n'inclut ni les sociétés de domicile ni les sociétés « boîtes à lettres »⁵⁸⁷. En effet, le siège de l'activité économique est une notion qui s'interprète économiquement et ne correspond pas nécessairement au lieu où la société est incorporée puisqu'il s'agit du lieu où la société conduit effectivement ses activités⁵⁸⁸. Toutefois l'ancienne pratique⁵⁸⁹ de l'administration fiscale prévoyait que serait considérée comme une société de domicile étrangère une société d'investissement passive. Les critères permettant de définir cette dernière étaient les suivants :

- «a) la société d'investissement passive possède uniquement un siège statutaire, ne dispose d'aucune infrastructure, ni d'aucun personnel propre;
- b) elle n'exerce aucune activité à proprement parler;
- c) se limite à se présenter en tant que détenteur d'un compte pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune (p. ex. portefeuille de titres); et
- d) les prestations de services qui lui sont fournies ne consistent en règle générale qu'en la gestion des valeurs patrimoniales qui sont en sa propriété (p. ex. droit de garde, portfolio and asset management). »

Dès lors, lorsque nous sommes en présence d'une société « boîte aux lettres », ce n'est pas le siège formel qui est pris en compte mais plutôt, par exemple, le domicile de l'actionnaire gérant la société.

Dans deux décisions⁵⁹⁰ le Tribunal fédéral confirme cette pratique en permettant aux autorités fiscales de pratiquer la transparence fiscale en

⁵⁸⁶ art. 9 al. 1.

⁵⁸⁷ OBERSON X., *Localisation des services*, p. 409s ; PROD'HOM P., *Services immatériels*, p. 259.

⁵⁸⁸ PROD'HOM P., *Services immatériels*, p. 259.

⁵⁸⁹ 610.540-14.

⁵⁹⁰ ASA 75, p. 321 ; ATF 2A.748/2005.

matière de TVA lorsque la majorité des actionnaires est résident de Suisse. Toutefois, à notre avis, l'interprétation économique de la notion de siège économique devrait permettre de localiser certaines prestations de services en Suisse sans avoir à recourir à la transparence fiscale qui n'a aucune base légale et doit par conséquent nécessairement reposer sur l'évasion fiscale. Or, nous l'avons vu, le mécanisme de l'évasion fiscale ne doit rentrer en ligne de compte que lorsque l'interprétation économique n'a pas sa place⁵⁹¹. Par conséquent, à la suite de GLAUSER, nous considérons qu' : « Il convient ainsi de déterminer où se déploie l'activité économique de la société étrangère qui consomme les services facturés depuis la Suisse, sans qu'il ne soit nécessaire d'avoir recours au *Durchgriff* fondé sur l'évasion fiscale. S'il s'avère que la société bénéficiaire étrangère déploie son activité depuis la Suisse et que la réalité commerciale permet de conclure que les services y sont consommés, les opérations sont localisées sur territoire suisse et soumises à TVA. »⁵⁹²

§3.2. Attribution en raison du principe de factualité?

Nombreuses sont les contributions qui invoquent le principe de factualité (*Faktizitätsprinzip*)⁵⁹³. Ce faisant, l'auteur cherche à justifier la prise en compte de la situation économique alors que celle-ci n'est pas conforme à la forme civile. Le principe est par exemple invoqué pour justifier la prise en compte d'une distribution dissimulée alors même que la société dispose d'un droit d'obtenir la restitution de l'enrichissement illégitime de l'actionnaire selon l'art. 678 CO⁵⁹⁴. Ce même principe permettrait d'attribuer à un contribuable le revenu découlant d'un acte simulé alors même que tant l'acte simulé que l'acte

⁵⁹¹ Titre III. Chapitre 5. Section 2. §3.1.1(C)(ii).

⁵⁹² GLAUSER P.-M., *Evasion fiscale et TVA*, III. C.

⁵⁹³ BÖCKLI P., *Indirekte Steuern*, p. 354 ; LOCHER P., *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 196.

⁵⁹⁴ BÖCKLI nous dit à ce sujet que : « Das Steuerrecht muss alle Leistungen nach dem Faktizitätsprinzip qualifizieren, d.h. so lange unbekümmert um eine eventuelle theoretische Anfechtbarkeit oder Ungültigkeit, als diese Rechtsmängel nicht ihrerseits zur faktischen Annullierung und Rückleistung geführt haben. », BÖCKLI P., *Indirekte Steuern*, p. 354.

dissimulé ne sont pas valables en droit civil⁵⁹⁵. Les origines d'un tel principe sont floues⁵⁹⁶. Sa justification reposerait sur le principe de l'imposition selon la capacité contributive⁵⁹⁷. Le conditionnel est de rigueur dans la mesure où, selon nous, la reconnaissance d'un principe de factualité en droit fiscal n'est pas conforme avec le système actuel d'interprétation du droit fiscal et l'appliquer reviendrait à ouvrir une « boîte de Pandore »⁵⁹⁸. MARANTELLI, note avec pertinence que : « Die Berufung auf das Faktizitätsprinzip als eines kurzen, knappen Schlagwortes kann nach der hier vertretenen Meinung somit höchstens dazu dienen, im Sinne eines Problemaufrisses auf eine der oben erwähnten Problemlagen resp. (kritischen) Sachverhaltskonstellationen hinzuweisen. Zur Frage der steuerlichen Behandlung resp. Rechtsfolge eines bestimmten Sachverhaltes ist es dagegen in seiner allgemeinen Ausprägung ungeeignet. Letztlich handelt es sich kaum um ein Prinzip, wenn man darunter «eine allgemein gültige Regel, Grundlage, auf der etwas aufgebaut ist», versteht.»⁵⁹⁹

Nous avons vu que les normes de droit fiscal peuvent être de trois natures. Il peut s'agir de notions à rattachement civil, de notions analogues au droit civil et de notions à rattachement économique. Lorsqu'une notion incluse dans une loi fiscale a un rattachement de droit civil, par exemple la notion de mariage, seule son interprétation civiliste fait foi, il doit donc s'agir d'un mariage au sens du droit civil. À cela, seules deux exceptions peuvent être invoquées⁶⁰⁰. La première nous est familière, il s'agit de l'évasion fiscale. En effet, lorsqu'une transaction insolite est effectuée dans le dessein d'économiser des impôts et y parvient, l'état de fait peut être requalifié selon sa réalité économique. La seconde exception concerne les cas de simulation.

⁵⁹⁵ Par exemple, lorsque l'acte dissimulé aurait certaines exigences de formes qui n'ont pas été remplies lors de l'accomplissement de l'acte simulé. LOCHER P., *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 196.

⁵⁹⁶ Les auteurs affirmant l'existence de ce principe se réfèrent régulièrement à des ouvrages allemands. Or, le droit fiscal allemand prévoit un tel principe de factualité à travers deux dispositions explicites, à savoir les articles 40 et 41 AO. Sur ces dispositions voir : MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*, p. 118.

⁵⁹⁷ MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*, p. 115.

⁵⁹⁸ MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*, p. 117.

⁵⁹⁹ MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*, p. 116.

⁶⁰⁰ MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*, p. 117.

Lorsque deux contribuables effectuent une transaction juridique mais que celle-ci est simulée, en ce sens qu'elle ne représente pas la volonté réelle des parties, le droit civil ne reconnaît pas l'acte simulé et ne donne effet qu'à l'acte dissimulé soit celui réellement voulu par les parties. Le droit fiscal agit donc de la même façon, et c'est en appliquant le droit civil que ce dernier peut prendre en compte la réelle volonté des parties et donc la situation économique. Lorsque la notion fiscale a un rattachement économique, comme c'est le cas par exemple pour la notion de revenu, le droit fiscal doit prendre en compte la réalité économique de l'état de faits et ce même si les conditions de l'évasion fiscale⁶⁰¹ ne sont pas remplies⁶⁰².

Les principes d'interprétations des normes fiscales ayant été rappelés, il nous est difficile d'entrevoir la place du principe de factualité dans ce système. S'agirait-il d'un principe permettant une interprétation économique lorsque nous nous trouvons face à une norme à caractère civil et ce sans pour autant être dans une des deux situations précitées. S'il nous est possible de regarder la réalité économique alors que l'on se trouve dans une norme à rattachement civil seulement en raison de l'application du principe de factualité, à quoi nous sert donc l'évasion fiscale ? Le principe de factualité ne peut pas, à notre avis, prendre cette place dans notre système fiscal⁶⁰³.

Pourtant il apparaît comme juste⁶⁰⁴ qu'un contribuable qui a reçu une distribution dissimulée soit imposé sur celle-ci, et ce même si l'art. 678 CO prévoit un droit en faveur de la société de réclamer la restitution d'une telle prestation. Pour ce faire, le principe de factualité n'est pas nécessaire. Un dividende dissimulé est attribué à un actionnaire selon l'article 20 al. 1 lettre c LIFD. La question de savoir quand est-ce que ce revenu est réalisé est une question à caractère économique. Dès lors, savoir si une distribution dissimulée doit être attribuée à l'actionnaire lorsque celle-ci est effectuée ou lorsque le droit de resti-

⁶⁰¹ L'évasion fiscale ne trouve pas sa place dans le cadre des notions à rattachement économique.

⁶⁰² MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*, p. 117.

⁶⁰³ MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*, p. 116, 117.

⁶⁰⁴ Cette notion subjective de justice se base sur les concepts de bonne foi et de capacité contributive, MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*, p. 115.

tution de la société cesse est une question que le droit fiscal peut régler indépendamment du droit civil. Dès lors, le principe de factualité n'a pas lieu de s'appliquer. La notion même de réalisation du revenu nous permet de recourir à une interprétation économique de l'état de faits et donc d'imposer les dividendes auprès de l'actionnaire tant que la société ne fait pas valoir son droit de restitution.

En ce qui concerne le cas de simulation, nous pouvons à nouveau constater que le principe de factualité n'est pas nécessaire à une imposition conforme à la *justice fiscale*⁶⁰⁵. En effet, nous avons déjà posé la simulation comme étant l'une des deux exceptions à l'interprétation de droit civil d'une notion reprise du droit civil. Lorsque la transaction conclue par les parties est simulée le droit fiscal peut non seulement écarter celle-ci mais il peut porter un regard économique sur la transaction dissimulée. Nous ne pensons donc pas que l'interprétation économique de la simulation se limite à écarter l'acte simulé, elle permet également de considérer la transaction dissimulée de façon économique⁶⁰⁶. De la sorte, lorsqu'une transaction simulée cache en réalité une transaction dissimulée qui n'est pas valide en droit civil, pour des raisons de formes notamment, celle-ci sera néanmoins imposée dans la mesure où elle correspond à la réalité économique.

Il existe d'autres cas dans lesquels le principe de factualité a été invoqué.⁶⁰⁷ Néanmoins, ayant retenu l'idée selon laquelle il n'existe pas de principe de factualité en tant que tel, nous ne rentrerons pas dans les détails de chacun de ces cas. Enfin, pour répondre clairement à la question posée dans le titre de paragraphe, nous pensons que le principe de factualité ne permet pas d'attribuer un revenu en droit fiscal suisse.

⁶⁰⁵ MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*, p. 124.

⁶⁰⁶ MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*, p. 128s, 130.

⁶⁰⁷ Pour une liste complète de ces cas, voir : MARANTELLI A., *Faktizitätsprinzip*.

§4. Cas particulier d'attribution du revenu dans le trust

§4.1. Général

Le trust, nous l'avons vu, est une institution juridique qui, bien que n'étant pas prévue en droit suisse, est reconnue par ce dernier. En effet, depuis l'entrée en vigueur de la Convention de la Haye, la Suisse a adapté son droit civil afin de permettre l'intégration du trust. Bien que cette convention n'ait aucun impact en matière de droit fiscal, cette dernière a engendré un besoin d'uniformisation de la pratique fiscale des différentes autorités cantonales⁶⁰⁸. C'est dans ce cadre que la Conférence suisse des impôts a publié sa circulaire N. 30 du 22 août 2007, reprise par l'AFC à travers sa circulaire no 20⁶⁰⁹. Compromis helvétique entre les pratiques cantonales divergentes, elle cherche, entre autres, à déterminer si un revenu doit être attribué au trust en tant qu'entité, au *settlor*, au *trustee* ou encore aux bénéficiaires.

Comme tout compromis qui a pour principale qualité d'apporter une certaine sécurité juridique, la circulaire est sujette à maintes critiques. Dès lors, il est légitime de s'interroger sur la valeur juridique d'une telle circulaire. Une circulaire de l'AFC est un acte d'ordre administratif⁶¹⁰ qui doit respecter l'ensemble des normes de droit fiscal et des principes généraux que l'on en déduit. Conformément au principe de légalité elle ne peut en aucun cas créer un nouveau sujet fiscal et doit respecter les principes constitutionnels d'égalité de traitement et de capacité contributive⁶¹¹. Nous tâcherons donc de voir si cette récente circulaire ne dépasse pas ses fonctions. Le cas échéant, nous chercherons une solution préférable à cette dernière.

⁶⁰⁸ AMONN T., *Trustbesteuerung*, p. 495; BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 787.

⁶⁰⁹ Circulaire no. 20 du 27 mars 2008.

⁶¹⁰ AMONN T., *Trustbesteuerung*, la qualifie tout simplement de « Wunschliste der Steuerverwaltung » que les cantons sont libres de ne pas respecter, p. 496. De cet avis également NIEDERER C., p. 1502.

⁶¹¹ NIEDERER C., p. 1501.

§4.2. Attribution des revenus et de la fortune en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

§4.2.1. Attribution des revenus et de la fortune du trust au trust en tant que tel

La circulaire de l'AFC constate⁶¹², avec raison⁶¹³, que le trust ne constitue pas un sujet fiscal auquel des revenus ou de la fortune peuvent être attribués. En effet une telle attribution présuppose un assujettissement du trust au sens de l'article 49 LIFD. Or, le trust ne figure pas dans la liste des personnes morales assujetties à l'impôt à l'alinéa 1 lettre a) puisqu'il est incontesté que le trust ne dispose pas de la personnalité morale. Dès lors certains auteurs⁶¹⁴ ont fait valoir que bien que le trust ne soit pas expressément prévu à l'article 49 LIFD, celui-ci était assimilable à une fondation. BETSCHART déclare même que : « Die Ähnlichkeiten der vorliegenden Konstellation mit einer Stiftung sind frappant »⁶¹⁵. Les similitudes évoquées par cet auteur sont principalement les suivantes. Dans un cas comme dans l'autre, le constituant se dessaisit définitivement de sa fortune et ce, dans un but déterminé. Les buts poursuivis par les deux institutions sont souvent similaires. Dans les deux cas, les bénéficiaires ne sont au bénéfice que d'expectatives. De plus, tant le *trustee* que le conseil de fondation sont libres dans l'administration et la gestion des biens transmis. Toutefois, des différences fondamentales entre ces deux institutions ne peuvent être ignorées. Premièrement le trust ne dispose pas de la personnalité juridique contrairement à la fondation. D'autre part, les droits des bénéficiaires, tel que le droit de suite, sont bien plus développés dans le cadre des trusts⁶¹⁶. De plus, il est difficile d'admettre que l'interprétation correcte de l'article 49 permette d'assimiler le trust à une fondation et par là le constituer en sujet fiscal, dans la mesure où le législateur s'est expressément engagé à ne pas chercher à assimiler le trust à une autre institution déjà connue du droit suisse. En effet

⁶¹² Circulaire No. 20, p. 8.

⁶¹³ Du même avis : AMONN T., *Trustbesteuerung*, p. 497 ; DANON R., *Analyse critique*, p. 445s. ; NIEDERER C., p. 1502 ; OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust*, p. 482s.

⁶¹⁴ BETSCHART P., p. 163 ; LANDOLF U./ GRAF T., *Der Trust*, p. 9.

⁶¹⁵ BETSCHART P., p. 162.

⁶¹⁶ LANDOLF U./ GRAF T., *Der Trust*, p. 10.

bien que la convention de La Haye sur les trusts n'ait pas d'impact en droit fiscal⁶¹⁷, elle démontre néanmoins une prise de position du législateur par rapport à la reconnaissance du trust que le droit fiscal ne peut pas simplement ignorer. Il est également essentiel de préciser que le trust ne peut pas non plus être assimilé à des communautés de personnes étrangères sans personnalité juridique au sens de l'article 49 al. 3 LIFD⁶¹⁸. En effet cette disposition vise les communautés qui disposent d'un lien associatif or, aucun élément ne lie le *settlor* au *trustee* ni ce dernier aux bénéficiaires. De plus, les communautés visées par cet alinéa sont celles qui sont imposables selon l'article 11 et donc assujetties en raison d'un rattachement économique.

Le fait que le trust ne constitue pas un sujet fiscal ne préjuge en rien du fait que les compagnies que le trust possède (*Underlying companies*) puissent être assujetties en Suisse⁶¹⁹.

§4.2.2. Attribution des revenus et de la fortune du trust au trustee

Le *trustee* bien que pouvant être un contribuable assujetti selon le droit fiscal suisse, ne se voit pas attribué le revenu ou la fortune du trust⁶²⁰. En effet, l'attribution suppose le droit d'user, de disposer et de jouir de la propriété. Or, comme nous l'avons vu dans notre partie de droit civil, si le *trustee* a bien certains droits sur le patrimoine trustal il n'en a pas la jouissance économique⁶²¹. En effet, nous avons vu que l'attribution civile du revenu et de la fortune en matière de trust est un cas particulier puisqu'elle est double. Une partie des droits liés à la propriété sont attribués au *trustee* en tant que propriétaire légal et la partie restante des droits liés à la propriété sont attribués aux bénéficiaires en tant que propriétaires équitables. Le droit fiscal, quant à lui, ne peut attribuer un même revenu à deux contribuables différents. Dès lors, il est admis⁶²², du moins dans l'état actuel de la loi, que, selon le

⁶¹⁷ Art. 19 de la Convention.

⁶¹⁸ DANON R., *Note sur le statut du trust*, p. 378.

⁶¹⁹ NIEDERER C., p. 1502.

⁶²⁰ En revanche les éventuelles commissions que ce dernier reçoit pour ses services sont imposables en suisse à titre de revenus de l'activité lucrative.

⁶²¹ AMONN T., *Trustbesteuerung*, p. 497 ; NIEDERER C., p. 1502.

⁶²² Circulaire No. 30, p. 7.

principe de la capacité économique, le *trustee* ne puisse être imposé sur les revenus du trust⁶²³. En effet, les droits dont ce dernier dispose sur les revenus du trust, n'augmentent pas sa capacité contributive puisqu'il ne peut pas en jouir librement. Bien que le critère de la capacité économique du *trustee* soit décisif afin de déterminer l'attribution fiscale d'un revenu, nous ne sommes pas d'accord avec BETTSCHART, qui lui considère qu'il s'agit d'une attribution fiscale divergente de l'attribution civile en raison d'une interprétation économique⁶²⁴. En effet, nous avons déjà démontré que l'attribution des revenus d'un trust d'un point de vue civil est double pour des raisons afférentes aux origines anglo-saxonne de l'institution. Que le droit fiscal opte pour une attribution des revenus au propriétaire légal ou au propriétaire équitable n'est dans aucun des deux cas en contradiction avec l'attribution civile.

§4.2.3. Attribution des revenus et de la fortune du trust aux bénéficiaires

A. Général

Conformément à ce que nous venons de voir, les bénéficiaires se voient attribuer au plan civil les revenus du trust au moment où ces derniers les réalisent. L'acquisition d'un droit ferme sur un revenu par les bénéficiaires suppose que ces derniers soient connus et que leurs prétentions soient déterminables. Ceci n'est donc possible que dans le cadre des *fixed interest trusts*. De plus, il est également nécessaire que le trust soit irrévocable. En revanche, dans le cadre des trusts discrétionnaires, la prétention à laquelle un bénéficiaire a le droit ou même sa qualité de bénéficiaire n'est pas déterminée par avance. Dès lors, aucun revenu ne peut être attribué aux futurs bénéficiaires qui, même s'ils sont désignés par avance, n'ont pas encore acquis de droit ferme sur le revenu.

⁶²³ NIEDERER C., p. 1500.

⁶²⁴ BETTSCHART P., p. 159s.

B. *Trust révocable*

Le droit fiscal distingue entre les trusts de nature révocable et ceux de nature irrévocable. Une telle distinction permet de déterminer si le *settlor* est définitivement dessaisi de son patrimoine ou si ce dernier garde une possibilité d'influence. Une différence de traitement entre ces deux types de trust se justifie par le fait que, si un contribuable souhaite se dessaisir de son patrimoine par la création d'un trust, ce dernier est libre de le faire. Néanmoins, il doit être cohérent avec sa décision et ne pas garder d'emprise économique ou juridique sur le patrimoine sur lequel il ne veut pas être imposé. Dès lors, la circulaire prévoit une liste non exhaustive des indices pouvant démontrer la présence d'un trust révocable. Il est essentiel de préciser que la présence d'un seul indice peut être suffisante. Avant de qualifier un trust d'irrévocable il s'agit donc de vérifier si le *settlor* bénéficie de distributions de capital ou de revenus du patrimoine du trust, s'il a le droit de révoquer le *trustee*, s'il peut désigner les bénéficiaires, s'il peut remplacer le *protector*, s'il peut modifier l'acte constitutif, s'il peut opposer un veto aux décisions du *trustee* ou tout simplement s'il peut exiger la liquidation ou révoquer le trust.

Considérant l'étendue des indices ainsi que le fait qu'une seule réponse positive suffise à faire qualifier un trust de révocable, il est aisé de conclure que la qualité de trust discrétionnaire est extrêmement difficile à obtenir aux yeux de l'administration fiscale. En effet, dans la mesure où, la transparence du trust est reconnue par l'administration fiscale, les trusts irrévocables, s'ils sont discrétionnaires, peuvent impliquer une non-imposition. Dès lors, la circulaire a tendance à rejeter la qualification de trust irrévocable et qualifier de manière extrêmement large un trust comme étant révocable. Or, une telle requalification ne rentre pas dans le cadre des pouvoirs d'une circulaire administrative. En effet, un tel acte administratif ne devrait pas avoir la légitimité pour changer l'attribution d'un revenu. Nous avons vu que l'attribution d'un revenu en droit fiscal se fait conformément à son attribution en droit civil⁶²⁵. Le droit fiscal ne peut requalifier un trust irrévocable valide en droit civil comme étant révo-

⁶²⁵ DANON R., *Analyse critique*, p. 450.

cable que si les conditions de l'évasion fiscale sont remplies⁶²⁶. Or, si une économie d'impôt est belle et bien réalisée, les autres conditions, à savoir une forme insolite et un choix effectué uniquement dans le but d'éluder l'impôt, ne le sont pas. Dès lors, la qualification de trust irrévocable devrait être admise lorsque le droit civil ne voit aucun acte simulé (*sham trust*)⁶²⁷.

Dans la mesure où un trust est qualifié de révocable, aucun revenu n'est réalisé par le bénéficiaire lors de la création du trust⁶²⁸. En effet, ces derniers n'acquièrent un droit ferme sur un revenu que lorsque celui-ci n'est plus soumis à condition. Il n'y a donc une imposition des bénéficiaires qu'à hauteur des distributions effectivement effectuées. Ces derniers ne sont pas non plus imposés sur la fortune du trust.

C. Trust irrévocable et fixe

Une fois un trust qualifié d'irrévocable, il reste à déterminer si celui-ci est fixe ou discrétionnaire. L'essentiel de la distinction réside dans le fait que la création d'un trust fixe ne laisse aucune marge d'appréciation au trustee quant à la distribution des revenus et actifs du trust. Les montants ainsi que le moment des distributions sont déterminés par avance. Les bénéficiaires ont donc une prétention patrimoniale qu'ils peuvent faire valoir en justice. Dès lors, ces derniers se voient attribuer les revenus auxquels ils ont droit selon l'acte constitutif du trust. Il est ensuite essentiel de qualifier les revenus. Il peut s'agir de revenu imposable ou d'une donation exonérée de l'impôt sur le revenu selon l'article 24 lettre a. LIFD⁶²⁹,⁶³⁰. De plus, du fait que le patrimoine du trust est attribué aux bénéficiaires, certaines distributions reçues par ces derniers peuvent être qualifiées de gains en capital

⁶²⁶ DANON R., *Analyse critique*, p. 449.

⁶²⁷ DANON R., *Analyse critique*, p. 448.

⁶²⁸ Circulaire No. 30 p. 8.

⁶²⁹ Art. 7 al. 4 lettre c LHID.

⁶³⁰ Mais éventuellement soumis à un impôt cantonal sur les donations.

et donc exonérées d'impôts (lorsqu'il s'agit de fortune privée) selon l'article 16 al. 3 LIFD⁶³¹.

Enfin, les bénéficiaires sont soumis à l'impôt sur la fortune pour leurs parts au patrimoine du trust⁶³². Si cette part ne peut pas être déterminée, le bénéficiaire sera imposé sur le revenu capitalisé qu'il tire du trust⁶³³.

D. Trust irrévocable et discrétionnaire

Lorsqu'un trust est discrétionnaire, le montant ainsi que le moment d'une éventuelle distribution aux bénéficiaires sont inconnus. Dès lors, les bénéficiaires ne se voient attribuer un revenu que lorsque celui-ci est réalisé soit quand le versement est effectué ou lorsqu'une prétention ferme à la prestation est acquise. C'est par conséquent à ce moment-là qu'il faut déterminer si le revenu constitue un revenu imposable ou une donation uniquement imposable, et seulement éventuellement, au plan cantonal.

Les bénéficiaires ne sont pas soumis à l'impôt sur la fortune sur leurs parts au patrimoine du trust. De cela, la circulaire No. 30 déduit que les revenus provenant de ce patrimoine ne peuvent constituer un gain en capital entre les mains des bénéficiaires.

§4.2.4. Attribution des revenus et de la fortune du trust au settlor

A. Général

L'attribution des revenus et de la fortune du trust au *settlor* est certainement le point le plus contesté de la circulaire.

⁶³¹ Dans le cas où la preuve qu'il s'agit d'un gain en capital ne peut pas être apportée, la distribution sera présumée intégralement imposable. Circulaire No. 30 p. 12. Le fardeau de la preuve appartient aux bénéficiaires, NIEDERER C., p. 1505.

⁶³² Selon NIEDERER C., l'imposition des bénéficiaires sur la fortune devrait toujours être faite à travers une capitalisation des revenus du trust afin que la véritable capacité économique du bénéficiaire soit appréhendée. Voir : NIEDERER C., p. 1505 ; AMONN T., *Trustbesteuerung*, p. 501.

⁶³³ Circulaire No. 30 p. 11.

Partant du principe selon lequel l'appauvrissement d'un contribuable dépend de l'enrichissement d'un autre contribuable, la circulaire prévoit que le *settlor* n'est dessaisi des revenus du trust que si ces derniers peuvent être attribués aux bénéficiaires. Or, comme nous avons vu dans le paragraphe précédent qu'un bénéficiaire ne se voit attribuer des revenus uniquement dans le cadre d'un trust fixe et irrévocable, c'est également dans ce seul cas que le *settlor* se verra dessaisi. Par conséquent, le *settlor* se voit attribuer l'ensemble des revenus du trust dans tous les cas où ce dernier n'est pas irrévocable et fixe.

B. Settlor résident en Suisse lors de la constitution du trust

i. Trust révocable

Lorsqu'un trust est qualifié de révocable⁶³⁴, le *settlor* n'est fiscalement pas reconnu comme s'étant réellement dessaisi de son patrimoine. Dès lors, ce dernier continue à être imposé tant au niveau de l'impôt sur la fortune, qu'au niveau de l'impôt sur les revenus. Lorsque le *settlor* décède, le trust révocable se transforme en trust irrévocable⁶³⁵.

ii. Trust irrévocable fixe

Le cas où un trust irrévocable et fixe est constitué par le *settlor*, est le seul cas dans lequel le dessaisissement est admis⁶³⁶. En effet, ce dernier n'a gardé aucune emprise sur son patrimoine et les revenus ainsi que la fortune ainsi séparés sont attribuables à des bénéficiaires déterminés.

⁶³⁴ Nous rappelons aux lecteurs que la requalification d'un trust irrévocable en droit civil en un trust révocable en droit fiscal n'est, selon nous, possible que lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont remplies. Voir : Titre III. Chapitre 5. Section 2. § 4.2.3 (B).

⁶³⁵ Circulaire No. 30, p. 6 ; AMONN T., *Trustbesteuerung*, p. 499.

⁶³⁶ Ceci tant par la circulaire que par la doctrine de façon unanime. BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 777s

iii. Trust irrévocable discrétionnaire

Lorsque le trust est irrévocable mais que le trustee a un pouvoir discrétionnaire quant à la désignation des bénéficiaires ou quant à la détermination des distributions, l'appauvrissement du *settlor* n'est pas reconnu par la circulaire No. 30. En effet, selon cette dernière un contribuable suisse ne peut être appauvri qu'à la condition qu'un autre sujet fiscal se trouve enrichi or dans ce type de trust aucun enrichissement correspondant n'existe avant qu'une distribution n'ait eu lieu⁶³⁷. Une telle corrélation entre l'appauvrissement d'un contribuable et l'enrichissement d'un autre n'est que difficilement compréhensible⁶³⁸. Si cette exigence de corrélation apparaît comme étant l'évidence même à la lecture de la circulaire, elle n'en est pas moins contestable. En effet, l'attribution d'un revenu en droit fiscal a en principe lieu, comme nous l'avons maintenant vu à maintes reprises, en suivant l'attribution faite par le droit civil⁶³⁹. Or, le droit civil reconnaît pleinement la dérélliction. Lorsqu'une personne fait dérélliction de l'une de ses propriétés, celle-ci ne lui est plus attribuée en matière civile et ce, peu importe qu'une nouvelle personne en soit devenue propriétaire. Dès lors, le droit fiscal ne peut, par le biais d'une circulaire attribuer un revenu au constituant d'un trust sous prétexte que personne d'autre ne peut se voir attribuer un tel revenu⁶⁴⁰. La seule façon pour les autorités fiscales d'attribuer un tel revenu au *settlor*, serait que ce dernier remplisse les conditions de l'évasion fiscale⁶⁴¹. Or la circulaire ne peut présumer que toute personne résidant en Suisse et constituant un trust irrévocable discrétionnaire a pour but d'éluder l'impôt⁶⁴². En effet, une telle présomption irréfragable d'évasion fiscale ne peut tout simplement pas être acceptée.

⁶³⁷ BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 789.

⁶³⁸ AMONN T., *Trustbesteuerung*, p. 507.

⁶³⁹ DANON R., *Analyse critique*, p. 448 ; OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust*, p. 481.

⁶⁴⁰ DANON R., *Analyse critique*, p. 455.

⁶⁴¹ OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust*, p. 486.

⁶⁴² Le simple manque d'éléments d'extranéité ainsi que le fait de différer la charge d'impôt ne sont pas des éléments nécessairement constitutifs d'évasion fiscale. DANON R., *Analyse critique*, p. 454.

De plus, une telle solution viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive⁶⁴³. En effet, la constitution suisse prévoit à son article 127 al.2 que tout contribuable doit se voir imposer en fonction de sa capacité économique⁶⁴⁴. Un *settlor* constituant un trust de manière irrévocable ne dispose ni ne jouit des revenus ainsi que du capital du trust. Dès lors, les biens dont il s'est entièrement séparé sous un angle civil n'augmentent en aucun cas sa capacité économique.

C. *Settlor résident hors de Suisse lors de la constitution du trust*

Lorsque le *settlor* réside hors de Suisse quand il constitue le trust, la condition selon laquelle un appauvrissement du *settlor* n'est admise fiscalement que lorsqu'il y a un enrichissement correspondant chez un autre sujet fiscal n'existe pas. Dès lors, le *settlor* ne se voit pas attribuer le patrimoine du trust au niveau de l'impôt sur la fortune ni ses revenus au niveau de l'impôt sur les revenus.

L'inégalité de traitement entre un constituant vivant en Suisse lors de la constitution du trust et un constituant vivant hors de Suisse est flagrante et ne saurait être justifiée. La violation du principe constitutionnel d'égalité de traitement⁶⁴⁵ s'ajoute à la violation du principe de capacité contributive⁶⁴⁶.

§4.2.5. Synthèse

Afin de synthétiser ce qui a été dit, nous pouvons affirmer que le trust en tant que tel ainsi que le *trustee* ne se voient jamais attribuer les revenus ou le patrimoine d'un trust. En effet, les revenus ainsi que le patrimoine est attribué aux bénéficiaires lorsque ces derniers ont acquis une prétention ferme. Si un tel droit n'est pas acquis directement lorsque le *settlor* constitue le trust, soit parce qu'il s'agit d'un trust révocable soit parce qu'il s'agit d'un trust discrétionnaire, le dessaisissement du *settlor* n'est alors pas admis et ce dernier se voit attribuer

⁶⁴³ AMONN T., *Trustbesteuerung*, p. 507 ; OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust*, p. 491

⁶⁴⁴ OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust*, p. 485s.

⁶⁴⁵ Article 127 al. 2 Cst. DANON R., *Analyse critique*, p. 455.

⁶⁴⁶ Article 127 al 2 Cst. DANON R., *Analyse critique*, p. 455.

l'ensemble du patrimoine du trust et de ses revenus. Une telle attribution viole le principe constitutionnel de capacité économique et est en contradiction avec le principe général d'attribution du revenu en droit fiscal. De plus dans la mesure où cette règle n'est valide que lorsque le constituant réside en Suisse lors de la constitution du trust, elle provoque une inégalité de traitement entre contribuables inconstitutionnelle⁶⁴⁷. En effet, le trust irrévocable et discrétionnaire constitué par un *settlor* qui ne réside pas en Suisse est un cas particulier. Le patrimoine et les revenus du trust ne peuvent en aucun cas être imposés chez le trust ou le *trustee* et ne peuvent pas non plus être attribués à un *settlor* résidant à l'étranger. Dès lors, seuls les bénéficiaires peuvent être imposés, mais ce uniquement lorsqu'ils acquièrent un droit ferme sur ces revenus. Dans l'intervalle, les revenus ne sont tout simplement pas attribués et par conséquent pas imposés⁶⁴⁸. Un tel vide fiscal face à ce type de trust est de toute évidence mal accueilli par l'administration fiscale. Cette dernière cherche donc à limiter l'apparition de tel cas à travers sa circulaire. L'essentiel de la critique portée sur cette circulaire a été très bien synthétisée par AMONN qui voit dans cette dernière une « das darf doch nicht sein-Reaktion »⁶⁴⁹. En effet, il semblerait que la conférence suisse des impôts ait plus été guidée par l'idée de limiter une situation de non-imposition qui ne leur plaisait pas plutôt que d'expliquer le droit dans son état actuel et chercher par la suite à le rectifier à travers une modification législative⁶⁵⁰.

⁶⁴⁷ DANON R., *Analyse critique*, p. 455 ; OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust*, p. 491.

⁶⁴⁸ BÖCKLI parle de « Vermögensverschiebung ins Niemandsland », et de « terra nullius » BÖCKLI P., *Der angelsächsische Trust*, p. 779, 785.

⁶⁴⁹ AMONN T., *Trustbesteuerung*, p. 502.

⁶⁵⁰ AMONN, note que : « Eine konsequente Besteuerungspraxis darf nicht resultatorientiert entwickelt werden, sondern sie muss den zivilrechtlichen Eigenheiten dieser Art von trust folgen, auch wenn uns diese fremd sein mögen », AMONN T., *Trustbesteuerung*, p. 511.

§4.3. Attribution des revenus en matière de remboursement de l'impôt anticipé

§4.3.1. En général

Le mécanisme de l'impôt anticipé, nous l'avons déjà vu⁶⁵¹, fonctionne en deux temps. Lorsqu'une distribution de revenus, ou une autre transaction est assujettie à l'impôt anticipé au sens de l'article 4 LIA, le distributeur doit retenir à la source 35% de ce revenu afin de le reverser à l'AFC. Bien que ce premier contribuable se voit attribuer le revenu à des fins de perception de l'impôt, ce dernier ne supporte pas la charge de l'impôt puisque le montant de l'impôt est obligatoirement imputé sur le revenu distribué. Dans un second temps, la personne qui, au moment de l'échéance de la prestation, a un droit de jouissance sur le revenu peut demander le remboursement de l'impôt anticipé s'il est résident suisse, qu'il déclare ce revenu et qu'un remboursement ne permet pas d'éluider l'impôt. Il s'agit donc d'une seconde attribution du revenu dans le cadre du remboursement de l'impôt.

Dans le cadre des trusts, la question de la première attribution ne se pose pas dans la mesure où les distributions du trust aux bénéficiaires ne figurent pas à l'article 4 al.1 LIA et ne peuvent donc pas être assujetties à l'impôt anticipé⁶⁵². En revanche, nous tenterons d'analyser la seconde attribution. En effet, il est intéressant de se demander qui a le droit au remboursement de l'impôt anticipé lorsque le trust perçoit des revenus qui ont fait l'objet d'une telle retenue à la source.

Un contribuable se voit attribuer un revenu dans le cadre du remboursement de l'impôt anticipé lorsque les deux conditions énumérées à l'article 21 al. 1 lettre a sont réalisées. Il s'agit d'une part du droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. D'autre part, il faut que ce droit de jouissance existe au moment de l'échéance de la prestation imposable. C'est au regard de ces deux conditions, que nous aurons l'occasion de détailler, que nous

⁶⁵¹ C.f : Titre III. Chapitre 3. Section 3

⁶⁵² Circulaire No. 30, p. 13

allons analyser l'éventuelle attribution de revenus aux différents participants au trust.

§4.3.2. Attribution des revenus au trustee

Le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne peut être concédé au *trustee* dans la mesure où ce dernier ne remplit pas la première condition à savoir le droit de jouissance. En effet nous avons vu que si le *trustee* est le propriétaire légal des biens du trust, il ne dispose d'aucun droit de jouissance sur ces derniers.

§4.3.3. Attribution des revenus aux bénéficiaires

Conformément à la Circulaire No. 30, les bénéficiaires peuvent prétendre au remboursement de l'impôt anticipé uniquement dans le cadre des trusts irrévocables et fixes. Il est incontestable que, dans la mesure où les bénéficiaires d'un trust irrévocable et fixe se voient attribuer les revenus du trust, ces derniers soient également titulaires du droit au remboursement. On rappellera à ce sujet que l'on ne se trouve pas dans une situation internationale dans laquelle l'impôt anticipé à une fonction de recette fiscale. En effet, dans un cadre domestique, l'impôt anticipé revêt sa deuxième casquette soit sa fonction de garantie fiscale. Dès lors, le droit au remboursement doit être accordé à tout contribuable suisse supportant le poids de l'impôt sur le revenu. Dans la mesure où les bénéficiaires d'un trust irrévocable et fixe ont un droit de jouissance sur les revenus du trust (et non pas une simple expectative juridique) ces derniers ont le droit au remboursement de l'impôt anticipé lorsqu'il réside en Suisse à l'échéance de la prestation imposable.

Suivant l'avis de DANON⁶⁵³, nous considérons que la circulaire aurait dû également attribuer aux bénéficiaires du trust le droit au remboursement de l'impôt anticipé dans le cadre des trusts irrévocables discrétionnaires lorsque l'exercice du pouvoir discrétionnaire du *trustee* a eu lieu avant l'échéance du revenu imposable. En effet, une fois que le *trustee* a exercé son pouvoir et a déterminé quels montants sont dûs à

⁶⁵³ DANON R., *Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune*, p. 460s.

quels bénéficiaires, l'expectative que ces derniers avaient sur un revenu se transforme en droit. Dès lors, ils en jouissent au sens de l'article 21 al. 1 lettre a LIA. Le fait que les bénéficiaires ne se voient pas attribuer la fortune du trust n'a aucune influence sur ce résultat. En effet, le droit de jouissance a été clairement établi par la jurisprudence du Tribunal fédéral comme étant une notion de nature économique qui ne présuppose pas la propriété ou l'usufruit du bien⁶⁵⁴.

§4.3.4. Attribution des revenus au settlor

Le *settlor* a droit au remboursement de l'impôt anticipé dans le cadre d'un trust révocable puisque que c'est ce dernier qui garde la jouissance des revenus du trust. Il aura également le droit au remboursement de l'impôt anticipé en présence d'un trust irrévocable discrétionnaire quand ce dernier était résident en Suisse lorsqu'il l'a constitué. En effet, nous avons vu que dans de tels cas, le *settlor* ne se voit pas reconnaître son dessaisissement dans la mesure où aucun autre contribuable ne peut se voir attribuer la fortune et les revenus alloués au trust. Bien que cet élément soit discutable, comme nous l'avons déjà vu, l'AFC est cohérente lorsque, dans ce cas, elle permet au *settlor* d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé.

§4.3.5. Attribution des revenus au trust

La circulaire No. 30 traite de manière étonnamment rapide la question de savoir si un trust peut réclamer le remboursement de l'impôt anticipé. Elle note que, faute de personnalité morale, le trust ne peut réclamer le remboursement de l'impôt anticipé perçu sur ses revenus. Puis dans un second temps, la Circulaire affirme qu'un trust ne constitue pas une masse de biens au sens de l'article 55 lettre c OIA⁶⁵⁵. À nouveau, nous rejoignons DANON⁶⁵⁶ lorsque ce dernier remarque qu'un trust remplit les conditions définissant une « masse de bien ». En effet, si la notion « patrimoine organisé » prévu à l'article 150 al. 1

⁶⁵⁴ ASA 54, 386

⁶⁵⁵ Circulaire No. 30, p. 14

⁶⁵⁶ DANON R., *thèse*, p. 250ss ; DANON R., *Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune*, p. 461s.

LDIP est applicable au trust on comprend mal pourquoi la notion similaire de « masse de bien » prévue à l'article 55 OIA ne serait pas applicable à cette même institution. Une fois qualifié de masse de bien, il est aisé de voir en quoi cette masse est affectée à un but spécial. Enfin, la dernière condition prévoit que les valeurs et les rendements de cette masse ne doivent pas pouvoir être attribués, du point de vue fiscal, à une personne déterminée. Cette condition est remplie, nous l'avons vu, lorsque le trust est irrévocable et discrétionnaire⁶⁵⁷. Dans ce cas précis, le droit au remboursement de l'impôt anticipé devrait être accordé au trust en tant que masse de bien.

§4.4. *Eventuelles solutions*

Les paragraphes précédents de ce chapitre nous ont permis de voir que l'imposition des revenus et de la fortune d'un trust auprès du *settlor* ou des bénéficiaires n'était pas satisfaisante. Si l'on regarde au-delà des possibilités d'imposition que nous offre le droit actuel quelle solution doit être prônée? Une base légale permettant d'assujettir le trust en tant que tel n'est pas souhaitable. En effet, la place financière suisse, dont le secteur de la gestion de fortune est particulièrement développé, serait nettement pénalisée par un tel changement. L'imposition des revenus du trust auprès du *trustee*, telle que défendue par la doctrine romande⁶⁵⁸, est une solution particulièrement intéressante. Selon cette dernière, les revenus d'un trust seraient attribués aux bénéficiaires lorsque ces derniers ont un droit fixe et irrévocable sur ces revenus. De plus, les revenus d'un trust révocable continueraient à être attribués au *settlor*. Enfin, dans le cadre de trusts irrévocables discrétionnaires, les revenus, ainsi que le capital du trust, seraient imposés, de par voie de substitution, auprès du *trustee*. Une telle solution permettrait d'éviter la non imposition actuelle résultant de la constitution d'un trust irrévocable discrétionnaire. De plus, dans la mesure où l'imposition personnelle du *trustee* ne serait pas affectée par les biens du trust, le principe de la capacité contributive serait respecté. Une telle imposition du *trustee* aurait lieu selon les principes applicables aux personnes physiques et ce même si le *trustee* est une personne

⁶⁵⁷ Et qu'en plus, le *settlor* était domicilié à l'étranger lors de la création du trust.

⁶⁵⁸ DANON R., *Analyse critique*, p. 468s; OBERSON X., *Le traitement fiscal du trust*, p. 491

morale. Un tel traitement se justifie dans la mesure où les bénéficiaires d'un trust sont en règle générale des personnes physiques et que l'imposition au chef du trustee a pour but d'anticiper l'imposition des bénéficiaires. C'est bien parce que le trustee paye des impôts sur le capital et le revenu du trust en lieu et place des bénéficiaires lorsque ces derniers n'ont pas encore acquis de prétentions fermes, que ces derniers ne seront pas imposés lors d'une distribution ultérieure de ces mêmes revenus. Enfin, reste à déterminer si l'assujettissement des revenus et du capital du trust chez le *trustee* aurait lieu chaque fois que l'on est en présence d'un *trustee* résident en Suisse ou s'il est nécessaire qu'une majorité des bénéficiaires du trust soient également résidents en Suisse ? Dans la mesure où l'assujettissement du *trustee* est une anticipation des futures distributions aux bénéficiaires, il nous semble raisonnable d'exiger qu'une majorité des bénéficiaires soient assujettis à l'impôt en Suisse afin d'imposer le *trustee*.

§4.5. Excursus : la localisation des services fournis à un trust en matière de TVA

Nous avons déjà précisé que la TVA ne pose pas de questions d'attribution du revenu dans la mesure où il ne s'agit pas d'un impôt sur le revenu mais plutôt sur la consommation⁶⁵⁹. Toutefois les questions qui se posent en matière de localisation des prestations de services fournies à un trust sont similaires aux questions qui se posent en matière d'impôt sur le revenu et il est intéressant de les évoquer brièvement dans le cadre de cet excursus.

L'art. 8 al. 1 LTVA⁶⁶⁰ prévoit que le lieu de la prestation de services est le lieu où le destinataire a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie. Dans le cadre d'un rapport de trust, il est intéressant de déterminer qui est considéré comme étant le destinataire⁶⁶¹.

⁶⁵⁹ Voir Titre III. Chapitre 5. Section 2. §3.1.2.

⁶⁶⁰ Il s'agit ici de la nouvelle LTVA entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010.

⁶⁶¹ Nouvelle Brochure N. 14 ch. 5.4.3 ss.

La question est réglée par la brochure N. 14 publiée par l'AFC. Selon cette pratique, lorsque le trust est révocable, le constituant n'est pas considéré comme s'étant destitué définitivement de sa fortune et, par conséquent c'est le domicile de ce dernier qui sera déterminant pour la localisation des services fournis au trust.

Si le trust est irrévocable et que les intérêts sont fixes, c'est le domicile de la majorité⁶⁶² des bénéficiaires qui permettra de localiser la prestation. Si ces derniers sont inconnus, il faudra se référer au domicile de la majorité des *trustees*. Cela est cohérent avec la logique prévalant en matière d'impôt direct puisque lorsqu'un trust est irrévocable et fixe, les bénéficiaires se voient attribuer les revenus qui en découlent directement.

Enfin s'il s'agit d'un trust irrévocable et discrétionnaire, il s'agira également de considérer le domicile de la majorité des bénéficiaires⁶⁶³. Si ceux-ci sont inconnus, il faut se référer au domicile de la majorité des *trustees* contrairement aux impôts directs qui n'admettent pas l'appauvrissement du *settlor* tant que les bénéficiaires ne se sont pas enrichis⁶⁶⁴.

⁶⁶² Nouvelle Brochure N. 14 ch. 5.4.4.2.

⁶⁶³ Nouvelle brochure N. 14 ch. 5.4.4.2

⁶⁶⁴ Toutefois une telle condition n'existe pas lorsque le *settlor* constitue le trust irrévocable et discrétionnaire lorsqu'il réside hors de Suisse. Voir : Titre III. Chapitre 5 Section 2. §4.2.4(B)(iii)

Chapitre 6. Conclusions intermédiaires

La partie domestique de notre thèse que nous sommes en train de conclure nous a permis de découvrir, analyser et critiquer l'attribution du revenu en droit fiscal suisse. Pour ce faire nous avons traversés différentes étapes de raisonnement ainsi que différents domaines juridiques.

Dans un premier temps, nous avons vu qu'en droit civil l'un des attributs de la propriété est de conférer au propriétaire le *fructus*, soit le droit de jouir de l'objet et de son revenu. Par conséquent, en règle générale, la propriété d'un revenu suit la propriété de la source de laquelle il découle. Toutefois, nous avons dû nuancer notre propos. L'attribution d'un revenu en droit civil peut être modifiée par la constitution d'un droit réel limité ou par la conclusion d'un contrat. En matière de droit réel, le cas de l'usufruit est intéressant puisque les revenus d'un bien soumis à usufruit appartiennent non pas au nu-propriétaire mais à l'usufruitier. En matière contractuelle, un contrat de fiducie modifie l'attribution d'un revenu et crée une distinction entre la propriété juridique et la propriété économique. Le contrat de mariage peut également influencer l'attribution du revenu mais ce uniquement dans le cadre du régime de communauté de biens. Enfin, un contrat de société modifie l'attribution du revenu lorsqu'il a pour effet de créer une personnalité morale distincte de ses membres. Nous avons également traité d'une institution particulière à savoir le trust qui a l'effet curieux d'attribuer les revenus partiellement au *trustee* et partiellement aux bénéficiaires. Finalement, afin d'avoir une vision complète, nous avons analysé le moment de la réalisation du revenu puisque c'est ce dernier qui est déterminant pour l'attribution. Ceci nous a amené à la conclusion qu'un revenu est réalisé et donc attribué lorsque tous les risques dont la comptabilité ne tient pas compte sont exclus.

Une fois l'analyse de l'attribution du revenu en droit civil complète, nous nous sommes penchés sur l'impact que le droit international privé peut avoir sur notre problématique. La question était pertinente dans la mesure où en présence d'un élément d'extranéité, notre loi sur

le droit international privé doit d'abord déterminer quel est le droit applicable avant d'en suivre les principes d'attribution du revenu.

Enfin, prenant appui sur la base juridique solide que nous avons constitué en droit civil, nous avons plongé dans l'attribution du revenu en droit fiscal suisse. Nous avons commencé par définir l'attribution du revenu comme étant le lien nécessaire entre un objet et un sujet fiscal. Suite à quoi, nous avons cherché à comprendre et retranscrire les relations que le droit fiscal entretient avec le droit civil en général et le droit comptable en particulier. Cela nous a permis de constater qu'en principe, l'attribution du revenu en droit fiscal suit l'attribution du revenu en droit civil. Nous avons vu que cette règle se confirme notamment dans le cadre de la reconnaissance de la personnalité morale, dans le cadre des simulations ainsi que dans le cadre des usufruits. Dans ce contexte, nous nous sommes arrêtés en particulier sur la théorie du bénéficiaire direct qui respecte également l'attribution du revenu faite par le droit civil.

Conscient que tout principe connaît des exceptions nous avons cherché à analyser les cas dans lesquels l'attribution fiscale du revenu diverge de l'attribution civile. Une telle divergence peut exister en raison d'une règle d'attribution autonome du droit fiscal, comme c'est le cas des articles 11, 49 al. 2, et 9 LIFD. Une interprétation économique des faits permet également de s'éloigner de l'attribution civile du revenu. C'est le cas de la théorie du triangle dans le cadre des distributions dissimulées de bénéfices. Enfin, nous avons constaté que l'attribution fiscale peut diverger de l'attribution civile en vertu d'un principe général tel que l'interdiction de l'arbitraire. En effet, un tel principe permet à certaines conditions très strictes de rejeter la personnalité morale consacrée par le droit civil pour imposer en transparence les associés de la société (*Durchgriff*). Enfin, de manière séparée étant donné la particularité de l'institution, nous avons regardé et critiqué l'attribution fiscale du revenu dans le cadre des trusts telle que proposée par la circulaire de l'AFC.

À travers cette partie de notre thèse nous avons traversé l'ensemble du droit fiscal en mettant en exergue une question fondamentale se trou-

vant à la base de toute imposition : l'attribution du revenu. Notre démarche nous a permis de comprendre ce que cette notion signifie et à quels principes celle-ci obéit. Fort de cette compréhension nous avons pu analyser et critiquer certains mécanismes et institutions tels que la théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôt anticipé ou encore la circulaire de l'AFC concernant l'imposition du trust. Enfin, en nous faisant prendre conscience de la variété des règles d'attribution existantes ou pouvant exister, cette partie de notre thèse nous a donné les outils nécessaires pour comprendre, disséquer et éventuellement résoudre les problèmes internationaux découlant de l'attribution du revenu.

Titre IV. Droit comparé – Les régimes des sociétés dites contrôlées («CFC»)

On peut trouver dans certains Etats différentes règles d'attribution particulières qui n'existent pas en droit fiscal suisse⁶⁶⁵. Nous avons choisi de nous arrêter sur le régime des sociétés dites contrôlées (« CFC »⁶⁶⁶) dans la mesure où de nombreux conflits d'attribution au niveau international en découlent.

Chapitre 1. En général

Tout ordre juridique reconnaît l'indépendance tant civile que fiscale d'une société et de ses actionnaires. De cette indépendance fiscale découle un décalage entre la réalisation du profit au niveau de la société et son imposition auprès des actionnaires. Toutefois, cette indépendance ainsi que l'ajournement d'impôts qui en découle peuvent être remis en cause à travers un régime de sociétés dites contrôlées. Un tel régime CFC⁶⁶⁷ permet à un Etat d'attribuer à l'un de ses résidents actionnaire d'une société contrôlée les profits que celle-ci réalise dans un autre Etat sans attendre qu'elle ne les distribue par voie de dividendes⁶⁶⁸. Cette règle d'attribution très particulière trouve son fondement notamment dans la théorie de la « *Capital Export Neutrality* » selon laquelle un investisseur doit être imposé de la même manière peu importe si son investissement se trouve à l'étranger ou dans

⁶⁶⁵ En effet l'institution de la *Durchgriff* ne doit pas être confondue avec des règles CFC. GLAUSER P.-M., *Transparence fiscale*, p. 489 ; OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 107 ; MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 78. La consolidation fiscale n'existe pas non plus, malgré un arrêt récent du Tribunal fédéral (ATF 2P. 92/2005, StR 2006, p. 523ss) déjà critiqué dans cette thèse (0). OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 123s.

⁶⁶⁶ Controlled Foreign Corporation.

⁶⁶⁷ Les Etats-Unis ont été les premiers à concevoir et instaurer un tel régime en 1962, connu sous le nom de « Subpart F » (par référence à la partie de l'I.R.C dans laquelle ces règles se trouvent). Voir notamment : ARNOLD B. J., *CFC*, p.129s ; AULT H.J./ ARNOLD B.J. (ET AL.), *Comparative Income Taxation*, p. 380.

⁶⁶⁸ AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 20; ARNOLD B. J., *CFC*, p. 134 ; NOËL Y., *CFC*, p. 137.

son Etat de résidence⁶⁶⁹. Elle cherche à éviter que des contribuables bénéficient d'ajournements d'impôts en localisant leurs revenus dans des sociétés constituées à cet effet se trouvant dans des Etats à fiscalité avantageuse⁶⁷⁰. En revanche, l'activité commerciale classique ne devrait pas être entravée par des règles CFC⁶⁷¹. Il s'agit donc d'un régime venant renforcer les réglementations anti-abus existantes⁶⁷².

Afin de comprendre une telle règle d'attribution du revenu il nous faut définir dans un premier temps ce qu'est une société contrôlée. Puis il nous faut nous demander quel est le revenu qui doit être attribué et à qui doit il être attribué. Enfin, l'analyse ne peut être complète que si l'on prête attention aux éventuels dégrèvements accordés sur cette imposition. Plutôt que d'étudier un ordre juridique en particulier nous avons choisi de regarder les différentes possibilités s'offrant aux législateurs nationaux pour chacune de ces questions.

La compatibilité d'un tel régime avec les conventions de double imposition sera traitée dans le cadre des conflits d'attributions dûs aux règles CFC⁶⁷³. En revanche la compatibilité des règles CFC avec les libertés fondamentales consacrées au sein de l'Union Européenne va au delà de notre champ d'analyse. Nous rendons cependant le lecteur attentif à une grande controverse sur le sujet⁶⁷⁴.

⁶⁶⁹ AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 15; AULT H.J./ ARNOLD B.J. (ET AL.), *Comparative Income Taxation*, p. 380 ; SANDLER D., *CFC*, p. 14

⁶⁷⁰ AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 20; ARNOLD B. J., *CFC*, p. 131 ; ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 109 ; NOËL Y., *CFC*, p. 138

⁶⁷¹ ARNOLD B. J., *CFC*, p. 134 ; SANDLER D., *CFC*, p. 9

⁶⁷² NOËL Y., *CFC*, p. 138 ; SANDLER D., *CFC*, p. 9

⁶⁷³ Titre V. Chapitre 3. Section 2. §4.3.1

⁶⁷⁴ Voir notamment sur la compatibilité des règles CFC avec le droit de l'Union Européenne: LANG M., *CFC Legislation and Community Law*, p. 374ss; TAYLOR D./ SYKES L., *CFC*, p. 609ss

Chapitre 2. Le champ d'application

Section 1. Notion de société contrôlée

§1. Une société

Une caractéristique est commune à toutes les définitions de société contrôlée, à savoir qu'il doit s'agir d'une société au sens d'entité distincte de ses actionnaires et imposable séparément⁶⁷⁵. Cette condition doit être remplie au sens de l'Etat de résidence des actionnaires de la CFC⁶⁷⁶. En effet, s'il s'agit d'une entité hybride et que l'Etat de résidence des actionnaires la considère comme transparente, une règle CFC ne serait aucunement nécessaire puisque les revenus seraient imputés selon le régime ordinaire directement aux actionnaires. En revanche, peu importe si l'Etat de résidence de la CFC traite la dite société contrôlée comme une entité transparente. En effet, dans la mesure où la société constitue un contribuable séparé selon le droit de l'Etat de résidence des actionnaires ces derniers bénéficieront d'un report d'imposition visé précisément par le régime CFC.

§2. Une société contrôlée par des résidents

La deuxième caractéristique des sociétés visées par de telles règles anti-abus est la notion de contrôle⁶⁷⁷. En effet, l'imposition des actionnaires dans leur Etat de résidence sur des revenus qu'ils n'ont pas encore perçus n'est justifiée que par le contrôle que ces derniers exercent sur ladite société. En effet, lorsque le contrôle des actionnaires est suffisant il est possible de considérer que ces derniers ont le pouvoir nécessaire pour décider de la distribution de bénéfices et ainsi obtenir les liquidités nécessaires pour payer leurs charges fiscales⁶⁷⁸.

Lors du calcul du contrôle qu'exercent des actionnaires sur une société, le contrôle indirect, soit le contrôle exercé par des proches ou une

⁶⁷⁵ AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 1.

⁶⁷⁶ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 112.

⁶⁷⁷ ARNOLD B. J., qui note que la France est la seule exception, *CFC*, p. 135.

⁶⁷⁸ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 113 ; ARNOLD B. J., *CFC*, p. 132s.

société interposée est également pris en compte afin d'éviter un contournement évident de ce régime⁶⁷⁹.

La plupart des Etats définissent le contrôle *de jure* comme étant la détention de plus de 50% des droits de vote⁶⁸⁰. Pour certains Etats, la détention d'actions représentant plus de 50% de la valeur ou du capital de la société est suffisante pour avoir le contrôle⁶⁸¹. Les règles pour définir si des actionnaires ont ou non le contrôle sont complexes, arbitraires et peuvent être éludées. Dès lors certains Etats⁶⁸², ont retenu un contrôle *de facto* supplémentaire⁶⁸³. Il s'agit de vérifier si le contribuable exerce ou non le contrôle effectif de sa société. Cependant, une telle preuve est difficile à fournir ainsi qu'incertaine.

Enfin, un petit nombre d'Etats⁶⁸⁴ ajoutent une condition supplémentaire à la définition de contrôle en exigeant que les conditions citées soient remplies par un petit nombre de personnes afin que le contrôle puisse être exercé effectivement⁶⁸⁵. Une telle condition permet d'éviter qu'une société cotée en bourse change de statut d'une année à l'autre. Aux Etats-Unis, ne sont pris en compte pour le calcul du contrôle que les résidents détenant une part d'au moins 10%.

§3. Jurisdiction désignée ou approche globale?

Afin de définir quelles sont les sociétés contrôlées visées par les règles CFC, deux approches peuvent être suivies, celle de la juridiction désignée ou celle de l'approche globale. Selon la première, et comme son nom l'indique, une société contrôlée rentre dans le champ d'application d'un régime CFC si celle-ci est résidente d'un des Etats désignés comme ayant une fiscalité faible. Dans ce cas, l'ensemble

⁶⁷⁹ AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p., 19; ARNOLD B. J./DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 114.

⁶⁸⁰ Les exceptions étant notamment la France, le Danemark et le Portugal. AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p., 18s.

⁶⁸¹ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 113.

⁶⁸² Notamment l'Australie et la Nouvelle-Zélande.

⁶⁸³ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 113.

⁶⁸⁴ A savoir l'Australie, le Canada et la Nouvelle-Zélande.

⁶⁸⁵ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p.113s.

des revenus qu'elle dégage sera attribué aux actionnaires résidents. Selon la seconde conception, peu importe où se trouve la société contrôlée ce qui est essentiel est le revenu « infecté » qu'elle dégage. Dès lors c'est uniquement ce revenu qui sera attribué aux actionnaires résidents. Toutefois, aucune des deux approches n'est suivie dans une forme absolument pure, les Etats mélangeant dans leurs régimes CFC les deux conceptions⁶⁸⁶.

§3.1. Juridiction désignée

Selon l'approche de la juridiction désignée (*designated jurisdictional approach*), lorsqu'une société contrôlée est résidente d'un Etat désigné, elle est soumise aux règles CFC et l'ensemble de ses revenus est attribué à ses actionnaires⁶⁸⁷. Les juridictions qui sont désignées par un Etat édictant des règles CFC, sont choisies en raison de leur faible fiscalité. Afin d'identifier lesdits Etats, différentes méthodes peuvent être utilisées mais toutes impliquent une comparaison entre l'impôt étranger et l'impôt du pays édictant les règles CFC⁶⁸⁸. Cette comparaison peut avoir lieu entre les taux nominaux par souci de simplification. Mais ceci peut se révéler trompeur dans la mesure où il peut y avoir de grandes différences entre le taux nominal et le taux effectif. Dès lors, certains Etats ont choisi une comparaison entre les taux effectifs. Toutefois, les taux effectifs peuvent être compliqués à déterminer. De plus, rien n'indique qu'une société contrôlée soit soumise à un tel taux effectif ordinaire et non à un taux inférieur. En théorie l'approche la plus adéquate serait de comparer l'impôt effectivement dû par la société contrôlée et l'impôt qui aurait été dû si ladite société était résidente de l'Etat appliquant un régime CFC⁶⁸⁹. Cependant une telle comparaison peut s'avérer complexe, les informations nécessaires difficiles à obtenir et le surplus de charge administrative difficilement justifiable.

⁶⁸⁶ AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 21.

⁶⁸⁷ L'ensemble des Etats à l'exception du Canada, d'Israël et des Etats-Unis.

⁶⁸⁸ AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 20 ; ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 117.

⁶⁸⁹ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 117.

Une liste des paradis fiscaux concernés par le régime CFC peut être publiée afin de décharger l'administration d'une lourde tâche comparative⁶⁹⁰. Toutefois, une telle liste doit être mise à jour régulièrement et a également des inconvénients. En effet, lorsque la liste est exhaustive elle incite les contribuables à créer des sociétés contrôlées dans des Etats ne figurant pas sur la liste mais ayant tout de même une imposition plus faible. Dans la mesure où une société contrôlée doit avoir un certain lien avec l'un des pays figurant sur la liste pour être soumise au régime CFC, un tel lien peut parfois être soigneusement évité, notamment lorsqu'il s'agit de l'enregistrement de la société. Enfin, le contribuable peut également profiter d'un des Etats ne figurant pas sur la liste afin d'y placer une société contrôlée qui elle détiendra des profits à travers des établissements stables dans un Etat figurant sur la liste⁶⁹¹.

Enfin, dans la mesure où un régime CFC ne cherche pas à nuire aux sociétés exerçant une véritable activité internationale, les sociétés contrôlées résidentes d'une juridiction désignée peuvent éviter l'assujettissement au régime CFC lorsqu'elles dégagent essentiellement des revenus actifs⁶⁹². Toutefois, si une société contrôlée ne rentre pas dans le cadre des exemptions prévues l'ensemble des revenus est imposé auprès des actionnaires même la part de revenu qui découle d'une activité commerciale. Cette vision des choses en noir et blanc n'est pas satisfaisante⁶⁹³. Certains Etats⁶⁹⁴ prévoient également des exceptions *de minimis*. Cependant, comme le remarquent ARNOLD et DIBOUT⁶⁹⁵, de telles exceptions sont difficilement justifiables dans la mesure où le contribuable et l'administration sont tout de même obli-

⁶⁹⁰ ARNOLD B. J., *CFC*, p. 136.

⁶⁹¹ C'est pour cette raison que le Royaume-Uni n'accorde les bénéfices de sa « liste blanche » (à savoir tous les Etats ne faisant pas partie des paradis fiscaux visés par les règles CFC) qu'aux sociétés contrôlées résidentes d'un pays de la liste blanche et tirant au moins 90% de leurs profits dudit Etat. ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 121.

⁶⁹² AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 21; ARNOLD B. J., *CFC*, p. 136 ; ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 134.

⁶⁹³ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 122.

⁶⁹⁴ Notamment l'Australie, l'Allemagne, les Etats-Unis et la Grande-Bretagne. ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 136.

⁶⁹⁵ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 136.

gés de procéder aux calculs extrêmement complexes et qu'une fois ceux-ci effectués l'exception n'a pour effet que de permettre les évasions fiscales lorsqu'elles sont de petites envergures.

§3.2. *L'approche globale*

L'approche globale (*transactional approach*) ne cherche pas à limiter l'application du régime CFC aux sociétés résidentes d'un Etat à fiscalité privilégiée⁶⁹⁶. Selon cette approche, toute société contrôlée par des résidents peut entrer dans le champ des règles CFC peu importe où elle a son siège dans la mesure où elle perçoit des revenus « infectés » (*tainted income*)⁶⁹⁷.

Comme nous l'avons vu maintenant à maintes reprises, un régime CFC n'a pas pour but de nuire aux sociétés contrôlées exerçant une véritable activité commerciale à l'étranger⁶⁹⁸. Par conséquent, seuls les revenus passifs⁶⁹⁹, notamment les intérêts, loyers, redevances, gains en capitaux et dividendes⁷⁰⁰, sont attribués aux actionnaires résidents au prorata de leurs parts dans la société⁷⁰¹. Les revenus qui ne sont pas infectés, quant à eux, bénéficient d'un ajournement de l'imposition jusqu'à ce qu'ils soient distribués aux actionnaires.

Bien que cette approche ait pour elle l'avantage de la précision de la méthode elle entraîne une lourde charge administrative tant pour le contribuable que pour l'administration⁷⁰².

⁶⁹⁶ Seul le Canada, Israël et les Etats-Unis ont adopté l'approche globale.

⁶⁹⁷ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 116.

⁶⁹⁸ AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 22; AULT H.J./ ARNOLD B.J. (ET AL.), *Comparative Income Taxation*, p. 378.

⁶⁹⁹ ARNOLD / DIBOUT distinguent une troisième catégorie de revenus à savoir les revenus de société-relai. Ces revenus peuvent être ou non attribués aux actionnaires selon les différents régimes CFC nationaux. Voir : ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 122 et 127.

⁷⁰⁰ Toutefois certains de ces revenus sont dégagés par une activité commerciale réelle et doivent donc être épargnés par le régime CFC. ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 125.

⁷⁰¹ AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 20; ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 122.

⁷⁰² ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 116s.

Section 2. Le revenu attribué

Nous avons vu que selon si le régime CFC suit une approche globale ou l'approche de la juridiction désignée, l'ensemble des revenus ou seulement les revenus infectés sont attribués aux actionnaires de la société.

Pour ce qui est de la qualification de ces revenus, à nouveau deux approches sont possibles⁷⁰³. La plupart des régimes prévoient que la société contrôlée doit être considérée comme transparente fiscalement et dans ce cas le revenu garde la nature qu'il a pour la société contrôlée. La seconde approche serait d'imputer un dividende fictif à l'actionnaire avant même qu'il n'y ait eu de véritable distribution⁷⁰⁴. Bien que les deux approches permettent d'attribuer un revenu à un actionnaire résident, le choix porte à conséquences⁷⁰⁵. En effet, en matière de convention internationale, comme nous le verrons, il est essentiel de déterminer de qui provient le revenu – de l'Etat de la source du revenu en cas d'approche de la transparence ou de la société contrôlée en cas de dividende fictif – afin de déterminer quelle convention est applicable. Il est également nécessaire de connaître la nature du revenu qui est perçu afin de déterminer quelle règle distributive est applicable.

La question de savoir si seuls les revenus sont pris en compte ou si les pertes peuvent entrer dans le calcul varie d'un régime CFC à un autre.⁷⁰⁶ De même pour ce qui est de savoir si les pertes peuvent être reportées fiscalement en avant ou en arrière⁷⁰⁷.

⁷⁰³ AIGNER H.-J./SCHEUERLE U./STEFANER M., *General Report CFC*, p. 25.

⁷⁰⁴ Notamment l'Allemagne, la Corée, Israël et les Etats-Unis.

⁷⁰⁵ ARNOLD B. J./DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 138s.

⁷⁰⁶ ARNOLD B. J./DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p.140.

⁷⁰⁷ AIGNER H.-J./SCHEUERLE U./STEFANER M., *General Report CFC*, p. 25.

Section 3. Attributaire du revenu

La personne à qui le revenu de la société contrôlée est attribué est l'actionnaire de la société. Il s'agit d'une attribution au prorata de sa part dans la société⁷⁰⁸. De manière générale, des règles de détention indirecte existent, similaires à celles permettant de calculer le taux de contrôle de la société⁷⁰⁹. Certaines législations limitent l'attribution du revenu à des actionnaires personnes physiques⁷¹⁰, d'autres à des actionnaires personnes morales⁷¹¹ enfin pour d'autres encore tout type d'actionnaire est visé^{712, 713}. Pour certains Etats⁷¹⁴, un actionnaire doit détenir un pourcentage minimum afin de se voir attribuer un revenu⁷¹⁵. Pour des raisons de simplification, la plupart des Etats choisissent de regarder la détention de la société contrôlée à la fin de l'année fiscale⁷¹⁶.

Section 4. Dégrèvements éventuels

La plupart des régimes CFC prévoient des dégrèvements de différentes sortes. Nous avons vu que le but d'une législation sur les sociétés dites contrôlées est d'éviter l'ajournement d'impôt et d'imposer un contribuable résident sur un revenu qu'il n'a pas encore perçu. Dès lors, lorsque le revenu est effectivement distribué par la société contrôlée une double imposition peut avoir lieu⁷¹⁷. Afin d'éviter ceci, un

⁷⁰⁸ ARNOLD B. J., *CFC*, p. 131 ; SANDLER D., *CFC*, p. 9.

⁷⁰⁹ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 138.

⁷¹⁰ Notamment l'Estonie.

⁷¹¹ Notamment le Danemark, la France, la Hongrie et le Royaume-Uni.

⁷¹² Notamment l'Italie.

⁷¹³ AIGNER H-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 18; ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 137.

⁷¹⁴ Notamment les Etats-Unis (10%). Pour certains Etats une détention minimum est exigée mais prenant en compte l'ensemble des actionnaires résidents et non pas chacun séparément (notamment : l'Argentine, l'Allemagne, l'Italie, la Norvège et l'Espagne).

⁷¹⁵ AIGNER H-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 22; ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 138.

⁷¹⁶ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 137.

⁷¹⁷ AIGNER H-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 24; ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 141.

dégrèvement peut être prévu sous forme d'exemption jusqu'à un certain montant ou sous forme de crédit.

Lorsqu'un contribuable détient une société (CFC 1) qui elle-même détient une autre société (CFC 2) et que toutes deux sont des sociétés contrôlées au sens du régime CFC de l'Etat de résidence du contribuable, une double imposition peut avoir lieu lorsque CFC 2 verse un dividende à CFC 1⁷¹⁸. En effet, il se peut que l'actionnaire ait déjà été imposé sur les bénéfices de CFC 2 avant même que celle-ci les distribue à CFC 1. Dès lors, le contribuable ne devrait pas se voir imputé le revenu que CFC 1 réalise à travers le dividende perçu.

La plupart des régimes permettent à l'actionnaire de déduire du revenu qui lui est attribué les impôts payés au niveau de la société contrôlée⁷¹⁹. Toutefois, peu d'Etats⁷²⁰ permettent de déduire à titre d'impôt payé par la société les impôts étrangers prélevés conformément aux règles CFC d'un autre Etat⁷²¹.

Enfin, un petit nombre d'Etats prévoient un dégrèvement pour les gains en capital subséquents⁷²². En effet, dans la mesure où l'actionnaire s'est déjà vu attribué certains profits de la société même non-distribués, les profits déjà imposés devraient diminuer la valeur vénale de la société afin de diminuer le gain réalisé ou un crédit pour les impôts déjà payés devrait être accordé.

⁷¹⁸ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 126.

⁷¹⁹ AIGNER H.-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 24; ARNOLD B. J., *CFC*, p. 137 ; ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 139.

⁷²⁰ Notamment l'Australie et Israël.

⁷²¹ ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 142.

⁷²² ARNOLD B. J./ DIBOUT P., *Rapport Général CFC*, p. 142.

Chapitre 3. Synthèse

Un régime de société contrôlée a donc pour effet de modifier l'attribution d'un revenu puisqu'il attribue certains revenus réalisés par une société dite contrôlée à son actionnaire.

La Suisse n'a pas un tel régime⁷²³ et nous pouvons imaginer différentes raisons à cela. Premièrement ces réglementations sont extrêmement complexes tant pour les contribuables que pour l'administration et impliquent une charge supplémentaire de travail significative pour les uns comme pour les autres. De plus, les régimes CFC viennent compléter les dispositions anti-abus déjà largement développées en Suisse. D'autre part, les informations nécessaires à l'application d'un tel régime peuvent s'avérer extrêmement difficiles à réunir^{724,725}.

⁷²³ Nous l'avons déjà dit, l'institution de la *Durchgriff* ne doit pas être confondue avec des règles CFC. GLAUSER P-M., *Transparence fiscale*, p 489 ; OBERSON X., *l'imposition des sociétés dites « offshore »*, p. 107 ; MATTEOTTI R., *Der Durchgriff*, p. 78.

⁷²⁴ ARNOLD B. J., *CFC*, p. 138.

⁷²⁵ De plus, selon SANDLER (SANDLER D., *CFC*, p. 14), il serait paradoxal pour un Etat comme la Suisse qui prévoit une législation fiscale encourageant les sociétés holding et autres types de sociétés ayant une activité auxiliaire en Suisse de chercher à pénaliser ces mêmes sociétés pour leurs activités passives à l'étranger.

Titre V. L'attribution du revenu en droit fiscal international

Chapitre 1. La double imposition et double non-imposition internationale

Section 1. Notions

§1. La double imposition

La notion de double imposition, bien que relativement facile à comprendre, soulève un certain nombre de problèmes lorsqu'il s'agit de lui donner un contenu clair et précis⁷²⁶. Le terme de « double imposition » n'a pas de définition technique uniforme⁷²⁷. Il regroupe différentes catégories⁷²⁸, elles-mêmes sujettes à discussions. VOGEL⁷²⁹ constate d'ailleurs que l'application des traités fiscaux est un problème relatif à l'interprétation d'un traité en particulier. Par conséquent le concept de double imposition est sans importance pour l'application des traités. Il n'existe aucun principe selon lequel une double imposition juridique doit être éliminée par des mesures de droit international fiscal. Dès lors, une définition de cette dernière n'a aucun effet juridique sur l'application des conventions de double imposition. En accord avec cet auteur, nous ne chercherons pas à définir toutes les nuances de classifications possibles. Nous allons donc reprendre la définition la plus répandue de double imposition et chercher à analyser chacune de ses caractéristiques.

⁷²⁶ PIRES M., constate que « difficulties occur not only on whether to establish a definition but also in the content », p. 11.; Voir pour l'évolution du terme: KNECHTLE A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, p. 29.

⁷²⁷ PIRES M. distingue principalement trois types d'auteurs selon qu'ils aient une « Maximalist sub-position », une « Intermediate sub-position » ou une « Minimalist sub-position », p. 11ss ; REITH T., n. 3.41 ; SCHAUMBURG H., p. 423ss.

⁷²⁸ Pour un schéma de ces catégories : KNECHTLE A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, p. 24 s.

⁷²⁹ VOGEL K./LEHNER M., ad. Einl., p. 112, N. 5.

La doctrine majoritaire⁷³⁰ ainsi que les praticiens voient une double imposition lorsque deux ou plusieurs Etats frappent un même contribuable durant la même période sur le même objet avec un impôt comparable. Cette définition rejoint celle de la double imposition juridique à laquelle le commentaire de l'OCDE fait clairement référence⁷³¹. Toutefois, nous allons voir que parmi ces conditions, deux ne devraient pas apparaître. En effet, selon nous, la double imposition internationale devant être éliminée est celle qui a lieu lorsque deux ou plusieurs Etats frappent un ou plusieurs contribuables sur un même objet avec un impôt comparable.

§1.1. Deux ou plusieurs Etats

Une double imposition est le résultat d'un état de fait justifiant l'imposition, dans deux ou plusieurs Etats, d'un certain objet. L'intervention de deux Etats différents permet de distinguer la double imposition internationale de la double imposition nationale (*Doppelbelastung*, *Double tax burden*⁷³²). Au vu du caractère international de notre recherche, la présente contribution ne traitera pas de ces cas purement internes⁷³³.

⁷³⁰ KNECHTLE A., *Basic Problems in international Tax Law* : « There is agreement in legal thinking and State practice that the theoretical and normative term of IDT comprises the following five components [...] », p. 29 ; BÄCHLE E./ RUPP T., p. 21. ; HÖHN E., *Handbuch*, p. 57s. ; TIPKE K./ LANG J., *Steuerrecht*, p. 31 n. 41 ; VOGEL K./ LEHNER M., ad. Einl., p. 112 N. 2 ; WACKER W. H. (éd.), *Lexikon*, p. 168.

⁷³¹ *Commentaire OCDE*, Introduction : «La double imposition juridique internationale peut être définie d'une manière générale comme l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques. [...] Tel est le principal objet du Modèle de l'OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, qui permet de régler uniformément les problèmes qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale. » , p. I- 1.

⁷³² BÜHLER O., p. 32. ; SCHAUMBURG H., p. 424 ; pour une définition différente voir TIPKE K./ LANG J., p. 170s, n. 42.

⁷³³ Au niveau de la législation interne, l'Etat lutte contre cette forme de double imposition particulièrement susceptible d'arriver lorsque la compétence pour prélever des impôts est partagée entre des collectivités territoriales. Par exemple, la double imposition inter-cantonale en Suisse interdite par la Constitution fédérale (RS 101) à son art. 127 al. 3. Voir, pour des exemples : BÄCHLE E./ RUPP T., p. 22 ; KNECHTLE A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, p. 25ss.

§1.2. *Un même contribuable?*

Le contribuable est la personne soumise de par la loi à l'impôt⁷³⁴.

L'exigence d'une double imposition auprès d'un même contribuable est le critère déterminant afin de différencier la double imposition juridique de la double imposition économique. Une double imposition est dite économique lorsque l'imposition a lieu auprès de contribuables qui, bien que juridiquement différents, forment, d'un point de vue économique, une même personne⁷³⁵. À l'opposé, l'imposition sera dite juridique lorsque le contribuable est, juridiquement, le même dans les deux Etats.

Nous l'avons dit, l'introduction du commentaire est claire lorsqu'elle indique que ce sont les cas de double imposition juridique qui sont visés par le modèle OCDE⁷³⁶. Toutefois, comme DANON l'a mis en avant, la double imposition économique qui n'est expressément pas visée par le modèle est celle qui était la plus commune il y a quelques années, à savoir la double imposition économique des dividendes auprès de la société puis de ses actionnaires⁷³⁷. Il s'agissait donc de cas dans lesquels un même revenu était taxé auprès de la société lorsqu'il était réalisé puis taxé une seconde fois entre les mains des actionnaires mais dans une étape ultérieure, soit lors de la distribution du revenu sous forme de dividendes. Par conséquent, selon nous, la double imposition économique résultant de l'attribution d'un même revenu à deux contribuables différents est une double imposition économique visée par le modèle de l'OCDE.

Bien qu'il n'y ait pas eu de prise de position par l'OCDE, le commentaire semble également avoir abandonné l'exigence d'identité de con-

⁷³⁴ Voir pour la notion de sujet fiscal : BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., *System des Steuerrechts*, p. 48ss. ; TIPKE K./ LANG J., p. 165s n. 22.

⁷³⁵ MÖSSNER J.M., p. 160 ; SCHAUMBURG H., p. 425 ; VOGEL K./ LEHNER M., ad Einl., p. 112, N.4 ; DJANANI C./ BRÄHLER G., p. 15s.

⁷³⁶ OCDE Model 2008, ad Introduction, No. 1, 3, 17 ; ad Article 10, No. 41 ; ad Article 23, No. 1, 3, 50.

⁷³⁷ DANON R., *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, p. 309 ; DANON R., *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts*, p. 217.

tribuables puisqu'en l'an 2000 des suggestions permettant de résoudre la problématique des sociétés de personnes sont insérées dans le commentaire. En effet, les sociétés de personnes, comme nous le verrons, sont des cas typiques dans lesquels un même revenu est imposé entre les mains de contribuables différents.

La conclusion selon laquelle l'exigence d'identité de contribuable n'a pas lieu d'être n'est pas uniquement le résultat d'un raisonnement pratique mais provient également de l'interprétation du modèle.

En guise de brève introduction aux paragraphes qui vont suivre nous nous permettons de rappeler au lecteur que l'interprétation du Modèle de l'OCDE se fait selon les règles décrites aux articles 31 à 33 de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969⁷³⁸. Cette dernière constitue une codification de principes généralement admis du droit international public et dès lors les règles qui s'en dégagent lient également les Etats n'ayant pas ratifié la dite Convention⁷³⁹. Notre Haute Cour, se réfère également, depuis peu, à la Convention de Vienne sur le droit des traités en matière d'interprétation des Conventions de double imposition⁷⁴⁰.

L'interprétation des traités est régie par les principes suivants⁷⁴¹. Le premier principe prévoit que c'est au texte qu'il faut tout d'abord re-

⁷³⁸ RS 0.111. Cette dernière s'applique à tous les traités peu importe leur nature ou la matière visée. ENGELN F., *Interpretation*, p. 46.

⁷³⁹ AULT H. J., *The Role of the OECD Commentaries*, p. 144s; AVERY JONES J. ET AL., *The interpretation of tax treaties*, p. 14s ; ENGELN F., *Interpretation*, p. 54 ; HÖHN E., *Handbuch*, p. 73; OBERSON X., *Précis international*, p. 30 ; LOCHER, *Einführung*, p. 111; RIVIER J-M., *L'interprétation des CDI*, p. 120.

⁷⁴⁰ D'abord dans un arrêt du 28 novembre 2005 le Tribunal fédéral énonce que : « L'interprétation et l'application d'une convention de double imposition peut s'appuyer sur les principes qui résultent de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités » (2A.239/2005, RDAF 2006 II 239, p. 245). Le principe selon lequel les CDI doivent être interprétés selon les principes de la Convention de Vienne est également reconnu dans un arrêt ultérieur du 4 avril 2006 (2A.416/2005). En cela, le Tribunal fédéral suit la position déjà adoptée par la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans un arrêt du 28 février 2001 (CRC 2000-055, StR 2002, p. 30).

⁷⁴¹ OBERSON X., *Précis international*, p. 32 ; RIVIER J-M., *L'interprétation des CDI*, p. 121.

courir. Il faut attribuer aux termes leur sens ordinaire⁷⁴². Le deuxième principe précise que le sens ordinaire des termes doit être examiné dans le contexte du traité et à la lumière de son objet et de son but. Le contexte comprend le préambule, les annexes du traité, ainsi que tous accords ou instruments acceptés par les parties à l'occasion de la conclusion du traité⁷⁴³. L'objet et le but du traité se réfèrent à son objectif. Enfin, le dernier principe est celui bien connu de l'interprétation selon la bonne foi.

Selon LANG, le Modèle de l'OCDE n'a pas pour but de prévenir les cas de double imposition économique. Constatant que seul l'article 9 du Modèle concerne un cas de double imposition économique, l'auteur en conclut que, a contrario : « the OECD Model Tax Convention does not prevent the contracting partners from allocating the income to different taxpayers in other situations not covered by the art. 9 OECD Model Tax Convention »⁷⁴⁴.

Cependant, un tel raisonnement ne tient pas compte de la différence essentielle entre les conflits impliquant un Etat de source ainsi qu'un Etat de résidence et les conflits impliquant deux Etats de résidence. En effet, comme nous le verrons⁷⁴⁵, le Modèle distingue l'Etat de la source, soit l'Etat dans lequel le revenu trouve son origine de l'Etat de la résidence, soit l'Etat duquel le contribuable est résident. Il s'agit d'une délimitation entre l'imposition illimitée qui a lieu dans l'Etat de résidence et l'imposition limitée au revenu concerné dans l'Etat de la source. Il existe donc deux types de règles distributives. Le premier groupe est constitué par les règles distributives visant à éliminer les conflits impliquant un Etat de source et un Etat de résidence. C'est le cas classique de double imposition et ce dernier est traité par les articles 6 à 8 et 10 à 22. Le deuxième groupe est formé uniquement par l'article 9. Ce dernier, contrairement aux autres articles, vise à éliminer la double imposition économique résultant d'un conflit impliquant

⁷⁴² Ce principe n'est toutefois qu'une présomption réfutable dans la mesure où l'article 31 al. 4 permet d'interpréter un terme selon un sens spécial si l'intention des parties peut être démontrée.

⁷⁴³ Art. 31 § 2 CV.

⁷⁴⁴ LANG M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, p. 29.

⁷⁴⁵ Titre V. Chapitre 1. Section 2. §4.4.2

deux Etats de résidence. Il s'agit de la double imposition liée aux corrections de bénéfice qu'impliquent les règles internes de prix de transfert.

Dans la mesure où l'article 9 susmentionné, vise les cas de conflits « résidence – résidence », aucune conclusion ne peut être en être déduite en ce qui concerne les conflits « source – résidence ». En effet, ces derniers cas de conflits doivent être interprétés à l'aide des autres dispositions de la convention⁷⁴⁶.

Si l'on prête attention aux textes des règles distributives, l'on peut remarquer que, bien qu'elles incluent une exigence d'attribution du revenu⁷⁴⁷, elles ne précisent pas à qui ce revenu doit être attribué⁷⁴⁸. Si ces dernières ne spécifient pas à qui attribuer le revenu elles ne peuvent pas en parallèle exiger que ce revenu soit attribué par les deux Etats à la même personne.

D'un point de vue systématique, nous pouvons également avancer la notion de résident de l'article 4. Ce dernier, affirme que chaque Etat peut définir qui est considéré comme étant résident. Permettre à l'Etat de la source de refuser l'application d'une convention parce qu'un revenu n'est pas attribué à un résident de l'autre Etat contractant selon son propre droit, équivaut à vider l'article 4 de tout son sens⁷⁴⁹.

Enfin, si l'on considère que le but des conventions de double imposition est entre autres d'empêcher la double imposition, on ne peut interpréter le modèle comme laissant les cas de double imposition économique sans solution. En effet, selon le principe d'efficacité des traités⁷⁵⁰, lorsque l'on interprète un traité de double imposition, si deux

⁷⁴⁶ DANON R./ SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 355.

⁷⁴⁷ Sur ce point voir : Titre V.Chapitre 2.

⁷⁴⁸ VAN RAAD K., *Five fundamental rules*, p. 598.

⁷⁴⁹ DANIELS, p. 159, 164; DANON R./ SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 356; VOGEL K./LEHNER M., ad. art. 1, p. 226, N. 32.

⁷⁵⁰ ENGELEN F., *Interpretation*, p. 186s, 429, 488s.

sens peuvent être donnés à un terme, il faut choisir celui qui permet d'éliminer la double imposition au mieux⁷⁵¹.

Conformément à l'interprétation textuelle, systématique et téléologique des règles distributives du Modèle OCDE que nous venons de présenter, nous pouvons conclure que l'exigence d'identité de contribuable ne se pose pas en matière d'application des conventions de double imposition conclues sur le modèle de l'OCDE⁷⁵².

Comme nous le verrons, cette conclusion est essentielle puisque les cas de conflits d'attributions sont des cas de double imposition économique par définition. Enfin, le congrès de l'IFA de 2007 portant sur les conflits d'attributions semble consacrer la reconnaissance de cette problématique comme devant être résolue par les conventions de double imposition et ce malgré le fait que la double imposition en résultant est économique.

§1.3. Une même période?

L'exigence d'identité de période de taxation, au-delà d'une apparente simplicité, peut poser problème. SCHAUMBURG remarque que l'on ne devrait pas accorder de signification particulière à cette condition de double imposition puisque le moment de la réalisation du fait générateur de l'impôt peut, selon les différents ordres juridiques fiscaux, être rattaché à différentes périodes fiscales⁷⁵³. BÄCHLE et RUPP⁷⁵⁴ reprochent d'ailleurs à ce dernier de négliger cette source de nombreux problèmes.

Dans leur article, DANON et SALOME démontrent de manière convaincante que l'application du Modèle OCDE ne dépend pas d'une identité de période fiscale⁷⁵⁵. Une telle affirmation repose sur la distinction existant entre le champ d'application temporel de la règle distributive

⁷⁵¹ DANON R./ SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 356 ; ENGELEN F., *Interpretation*, p. 429 ; HÖHN E., p.77.

⁷⁵² DANON R./ SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 355.

⁷⁵³ SCHAUMBURG H., p. 427. Voir aussi LANG M./ WIMPISSINGER C., p. 98.

⁷⁵⁴ BÄCHLE E./ RUPP T., p. 26.

⁷⁵⁵ DANON R.J./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 367ss.

et le fait générateur de l'imposition.

Chaque norme distributive a un champ d'application temporel qui est défini à travers des critères de rattachements. Par exemple, en matière de revenu de l'emploi, article 15 MC OCDE, l'expression « reçues à ce titre » concrétise le principe de causalité. Selon ce principe, l'Etat de la source impose conformément à la convention lorsqu'il taxe un revenu dont la cause est une activité lucrative exercée dans cet Etat. En revanche, l'article 10 MC OCDE a pour critère de rattachement temporel le moment de la réalisation du revenu. L'Etat de source impose donc conformément à la convention lorsqu'il taxe un revenu réalisé dans cet Etat. « En résumé l'application d'une règle distributive n'est possible que dans la mesure où l'élément de revenu ou de fortune concerné peut être rattaché à la période durant laquelle les conditions posées par ces règles étaient réalisées. Cet espace de temps, nous l'avons vu, peut être qualifié de *champ d'application temporel* dont les contours sont définis de manière *autonome* par les règles distributives »⁷⁵⁶

Ce champ d'application temporel doit être distingué du fait générateur de l'impôt qui lui est déterminé par le droit interne des Etats contractants. L'article 10 MC OCDE limite son application au moment où le revenu est réalisé. En revanche c'est le droit interne des Etats contractants qui détermine à quel moment le revenu est réalisé. La détermination du fait générateur de l'impôt peut varier d'un Etat à un autre⁷⁵⁷. Dans le cas de divergences entre les Etats contractants sur le fait générateur de l'impôt (*timing mismatch*), il n'y a pas identité de période fiscale. Cependant, cela ne doit pas empêcher la convention de s'appliquer comme l'ont démontré DANON et SALOME⁷⁵⁸. En effet, si l'on suit la méthode d'interprétation des conventions de double imposition déjà évoquée, l'on constate d'une part que le texte des règles distributives ne détermine pas le fait générateur de l'impôt⁷⁵⁹. Il serait

⁷⁵⁶ DANON R.J./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 368s.

⁷⁵⁷ Par exemple certains Etats imposent les options de collaborateurs lors de l'exercice alors que d'autres Etats les impose à l'octroi.

⁷⁵⁸ Voir notamment les exemples pris dans cet article. DANON R.J./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 370ss.

⁷⁵⁹ Commentaire OCDE ad art. 23 §32.8 : « The provisions of the Convention that allow

donc incohérent de dire que bien que chaque Etat soit libre de déterminer le fait générateur de l'impôt, celui-ci doit être le même pour les deux Etats afin que la convention s'applique. Enfin, d'un point de vue téléologique une interprétation rejetant le critère de l'identité de période fiscale comme condition d'application des conventions de double imposition permet de remplir au mieux le but principal des conventions fiscales à savoir prévenir les doubles impositions.

Cette position est désormais confirmée⁷⁶⁰ dans le commentaire OCDE des articles 23 qui prévoit que : « Since both Articles 23 A and 23 B require that relief be granted where an item of income or capital may be taxed by the State of source in accordance with the provisions of the Convention, it follows that such relief must be provided regardless of when the tax is levied by the State of source. The State of residence must therefore provide relief of double taxation through the credit or exemption method with respect to such item of income or capital even though the State of source taxes it in an earlier or later year. »⁷⁶¹

Pour toutes ces raisons, et à la suite des auteurs sus-mentionnés, nous considérons que l'identité de période fiscale n'est pas l'une des caractéristiques de la double imposition au sens du Modèle OCDE.

§1.4. Un même objet

L'objet de l'impôt se définit comme l'élément, ou l'événement⁷⁶², donnant lieu à une imposition⁷⁶³.

L'exigence d'identité de l'objet sujet à impôt est comprise dans tous types de double imposition. Cependant, selon si l'identité est au sens

the State of source to tax particular items of income or capital do not provide any restriction as to when such tax is to be levied ».

⁷⁶⁰ Cette prise de position du Commentaire OCDE correspond à une interprétation correcte du Modèle OCDE et non à une modification. Dès lors, cette solution doit également prévaloir dans le cadre des Conventions conclues avant cette modification du Commentaire.

⁷⁶¹ Commentaire OCDE ad art. 23 §32.8.

⁷⁶² Par exemple : l'obtention d'un revenu ou la propriété d'actions.

⁷⁶³ Voir pour la notion d'objet fiscal TIPKE K./ LANG J., p. 166 n. 23ss ; BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., *System des schweizerischen Steuerrechts*, p. 153 ss ; BLUMENSTEIN E./ LOCHER P., *System des Steuerrechts*, p. 137 ss ; BLUMENSTEIN E., p. 321 ss.

juridique ou au sens économique, on différencie à nouveau la double imposition juridique de la double imposition économique.

§1.5. Un impôt comparable

Au vu de leur diversité, il est impossible de catégoriser de manière claire les différents impôts prélevés par les Etats. Dès lors la comparaison de ces derniers, afin d'établir une double imposition, est rendue très compliquée. Dans le but d'éviter des conflits lors de l'application des conventions, les traités prévoient en général une liste énumérant les impôts rentrant dans leur champ d'application⁷⁶⁴.

Les impôts spéciaux ne sont généralement pas inclus dans le champ d'application des conventions. Dès lors un revenu pourra être taxé dans un Etat à travers l'impôt sur le revenu et dans un autre Etat à travers un impôt spécial sur les loteries sans que cette double imposition ne soit visée par le modèle OCDE⁷⁶⁵. Le mode de perception de l'impôt n'a aucune influence pour ce qui est de déterminer le caractère comparable de deux impôts⁷⁶⁶.

Il est intéressant de mentionner que la convention s'applique également « aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. »⁷⁶⁷

§2. La double non-imposition

La double non-imposition, dans son sens le plus large, est une situation dans laquelle un état de fait concernant deux ou plusieurs Etats n'est frappé par aucun impôt. Au sens étroit la doctrine s'accorde à qualifier de double non-imposition les situations dans lesquelles

⁷⁶⁴ Par exemple : art. 2 du Modèle US ; Art. 2 du Modèle OCDE.

⁷⁶⁵ STE 1997 A 31.1. Nr. 5.

⁷⁶⁶ Art. 2 al. 1 MC OCDE ; LOCHER, *Einführung*, p. 210.

⁷⁶⁷ Art. 2 al. 4 MC OCDE. LOCHER, *Einführung*, p. 212. Le caractère d'impôt identique ou analogue bien que simple en apparence a été largement débattu, notamment en Australie suite à l'introduction d'un nouvel impôt sur le gain en capital. Voir notamment : HILL G., *Australian experience*, p. 326.

l'absence d'imposition est considérée comme inappropriée ou abusive⁷⁶⁸.

Alors qu'il est évident que les conventions de double imposition ont pour but d'éviter la double imposition tant effective que virtuelle, leur fonction concernant l'élimination de la double non-imposition est sujette à bien des doutes.

Le rapport sur l'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes (ci-après Rapport sur les sociétés de personnes) a mis en avant, comme étant l'un des principaux buts des traités fiscaux, le fait d'éviter la non-imposition⁷⁶⁹. Suite à cela, le commentaire de l'OCDE a ajouté le point 32.6 aux commentaires de l'art. 23 MC : « Par ailleurs, les mots "conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables" doivent aussi être interprétés en relation avec des cas possibles de double exemption qui peuvent résulter de l'application de l'article 23.[...] L'Etat de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition. »

Il est curieux de constater que si le rapport sur les sociétés de personnes, publié en janvier 1999, expose pour la première fois l'élimination de la double non-imposition comme étant un des objectifs principaux des conventions de double imposition, il ne justifie en rien son point de vue. La modification du commentaire de l'OCDE que nous avons citée, datant d'avril 2000, n'est pas plus fournie en justifications.

ULLAH fait remarquer que les dispositions des conventions fiscales ne sont pas le fruit de négociations faites par des représentants non expé-

⁷⁶⁸ ARNOLD B. J./ SASSEVILLE J./ ZOLT E. M., *Summary of the Proceeding of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century* p. 235.

⁷⁶⁹ Justifiant l'une de ses recommandations, le rapport nous explique que : « Le Comité estime que le résultat observé dans les exemples ci-dessus résulte d'une application de la Convention qui tient compte des objectifs fondamentaux de la Convention : éliminer la double imposition et éviter l'absence d'imposition », OCDE, *Rapport sur les sociétés de personnes*, II.4.52.

rimentés et mal informés⁷⁷⁰. Bien au contraire, ces derniers étant des experts, l'auteur suggère que si un cas de double non-imposition se présente celui-ci est, en fait, prévu et admis par les Etats contractants. Ce point de vue réduit les problèmes de double non-imposition aux rares cas où l'absence d'imposition n'était ni prévue ni voulue par les partenaires et que celle-ci leur paraît donc illégitime⁷⁷¹.

Dans cette même ligne de pensées, des auteurs font valoir que certains traités incluent volontairement des clauses menant à la non-imposition. Ces traités ont principalement pour but d'encourager le commerce avec certains pays en voie de développement⁷⁷².

Enfin, DANON/SALOME remarquent qu'une cause connue des doubles non-impositions se trouve dans un principe généralement admis du droit fiscal international, à savoir l'effet négatif (*negative Wirkung*) des Conventions de double imposition⁷⁷³. De plus, les remarques introduites dans les révisions du commentaire suite au rapport sur les sociétés de personnes ne sont pas la conséquence d'une quête d'élimination de la double non-imposition mais : « visent plutôt à rétablir un équilibre conventionnel perturbé par des règles internes divergentes »⁷⁷⁴.

Par conséquent, nous ne considérons pas que le modèle de Convention de l'OCDE a pour but d'éliminer la double non-imposition.

⁷⁷⁰ ULLAH M., p. 430.

⁷⁷¹ ULLAH considère qu'il faut distinguer selon l'intention du contribuable entre les doubles non-impositions intentionnelles et les doubles non-imposition fortuites. Il faut également différencier parmi ces deux catégories, selon le point de vue de l'Etat, entre les non-impositions légitimes et illégitimes.

⁷⁷² C'est le cas, par exemple, du Traité U.K./Zambia, qui prévoit que la Grande-Bretagne déduit les taxes qui devraient être payées (*would have been payable*) en Zambie.

⁷⁷³ DANON R./ SALOME H., *Double Non-Taxation*, p. 385 ; DANON R./ SALOME H., *Rapport IFA 2004*, p. 678.

⁷⁷⁴ DANON R./ SALOME H., *Rapport IFA 2004*, p. 696.

Section 2. Les mesures et conventions en vue d'éliminer la double imposition internationale

La double imposition n'est, actuellement, pas interdite par un principe de droit international⁷⁷⁵. Cependant, les Etats luttent contre celle-ci à travers divers instruments. D'une part, par le biais de règles unilatérales prévues par leur droit interne. D'autre part, ils concluent des conventions bi- ou multilatérales qui prévoient une répartition du droit d'imposer entre les Etats contractants. Ces mesures sont nécessaires au commerce international en ce sens que la double imposition internationale constitue un obstacle incontestable au développement des activités transfrontalières. La compréhension de ces instruments est une étape indispensable à un entendement global du mécanisme de lutte contre la double imposition internationale.

§1. Les mesures unilatérales

Les mesures unilatérales contre la double imposition sont des mesures qu'un Etat prend à travers sa législation interne dans le dessein d'éviter une double imposition. Celles-ci ont un caractère unilatéral puisqu'elles ne réclament aucune réciprocité et se basent uniquement sur la volonté d'un Etat.

Les règles unilatérales prévues par les diverses législations nationales sont essentielles puisqu'elles permettent d'éviter une double imposition lorsque aucune convention n'a été conclue entre les différents Etats concernés⁷⁷⁶. Ces mesures unilatérales peuvent réaliser leur but de différentes façons. Elles le feront, principalement⁷⁷⁷, à travers

⁷⁷⁵ VOGEL K., *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions* : « If the relevant tax provisions of all of the States involved were held to be inapplicable only when and because they give rise to double taxation, a system of loopholes could be created which would be no more acceptable than multiple taxation. », p. 12, N. 8. ; LOCHER, *Einführung*, p. 51s.

⁷⁷⁶ JUCH D., *Rapport général*, p. 47.

⁷⁷⁷ Pour d'autres méthodes telles que la méthode de déduction ou la méthode forfaitaire voir : BÄCHLE E./ RUPP T., p. 31 ss. ; DJANANI C./ BRÄHLER G., p. 22 ss ; GASSNER W./ LANG M./ LECHNER E., *Die Methoden* ; JUCH D., *Rapport general*; KNECHTLE A., *Basic*

l'exemption de l'objet soumis à double imposition⁷⁷⁸, ou à travers l'imputation de l'impôt payé à l'étranger sur l'impôt qu'il perçoit⁷⁷⁹.

Le choix entre ces deux méthodes dépend de la politique fiscale de l'Etat concerné. Un Etat peut vouloir favoriser la neutralité d'exportation de capitaux (*Capital Export Neutrality, CEN*) ou, au contraire, la neutralité d'importation de capitaux (*Capital Import neutrality, CIN*)⁷⁸⁰. Le pays privilégiant la première neutralité choisira une méthode de crédit d'impôts⁷⁸¹. En effet, la neutralité d'exportation de capitaux se place du côté de l'Etat de résidence de l'investisseur. Elle signifie que la même charge fiscale doit être supportée par un contribuable investissant chez lui ou à l'étranger. La méthode de crédit d'impôt permet une telle neutralité puisqu'elle ne laisse pas l'investisseur profiter d'une charge fiscale plus basse sur un investissement situé à l'étranger. Le pays qui, au contraire, privilégie la neutralité d'importation de capitaux utilisera la méthode d'exemption⁷⁸². De tels Etats souhaitent atteindre une neutralité dans les marchés extérieurs. Selon ces Etats, un contribuable investissant à l'étranger ne doit pas supporter une charge fiscale supérieure à celle des investisseurs locaux afin de pouvoir les concurrencer. Bien que cette dernière approche respecte mieux la souveraineté fiscale de l'Etat de source, cela ne signifie pas qu'elle est plus altruiste⁷⁸³. En effet, le respect du principe d'imposition à la source ne semble pas être le but poursuivi par les Etats, il s'agit plutôt d'une politique fiscale favorable aux multinationales.

Les mesures unilatérales ne constituent pas une solution idéale à l'ensemble des problèmes de double imposition. Par exemple, ces

Problems in International Fiscal Law, p. 152 ss. : SCHAUMBURG H., p. 439 ss; VOGEL K., *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*, p. 16 ss.

⁷⁷⁸ Par exemple : en Autriche, §1 al. 1 de l'ordonnance sur le §48 BAO (Voir LANG M. (éd), *Unilaterale Maßnahmen.*). En Suisse art. 6 al. 3 et 52 al. 3 LIFD (Voir CONSTANTIN C., *Rapport Suisse*).

⁷⁷⁹ Par exemple, §34c al. 1 EStG.

⁷⁸⁰ SCHAUMBURG H., p. 439 ; TERRA B./ WATTEL P., p. 250ss.

⁷⁸¹ Tendance suivie, entre autres, par les pays anglo-saxons tels que les Etats-Unis et le Royaume-Uni ou encore le Japon et l'Italie.

⁷⁸² Tendance suivie, par exemple, par le Luxembourg, la Belgique ou les Pays-Bas.

⁷⁸³ TERRA B./ WATTEL P., p. 255.

dernières ne permettent pas un échange d'informations entre les autorités fiscales, elles ne permettent pas d'éviter la double non-imposition⁷⁸⁴. Cependant, malgré leurs défauts, les mesures unilatérales ont pour net avantage d'éviter la charge administrative qu'impose la négociation (ainsi que renégociation) de dizaines de traités⁷⁸⁵.

§2. Les Conventions de double imposition

La pratique actuelle considère que les accords intervenant entre les différents Etats permettent de régler de manière optimale les difficultés liées aux différences dans les législations fiscales internes⁷⁸⁶.

Nonobstant les critiques émises, les conventions de double imposition se multiplient. Aujourd'hui leur but s'est élargi et leur étendue est sujette à contestation⁷⁸⁷.

La doctrine qualifie les conventions de double imposition comme étant des traités ayant force de loi puisque qu'elles sont conclues par

⁷⁸⁴ En effet, un Etat qui diminue unilatéralement son taux de retenue à la source ne peut pas vérifier si le revenu sera effectivement taxé dans le pays de résidence. Il s'agit cependant de se demander si les Etats n'auraient pas un droit à ne pas taxer. Voir : ARNOLD B. J./ SASSEVILLE J./ ZOLT E. M., *Summary of the Proceeding of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century*, p. 235; EASSON A., p. 624.

⁷⁸⁵ Charge administrative pouvant se révéler extrêmement lourde pour de petits Etats ayant un département fiscal encore peu développé, voir : EASSON A., p. 620ss. D'ailleurs, certains Etats tels que le Chili dans les années 90 ont pris la position d'offrir par voie unilatérale les garanties offertes habituellement dans les traités, voir : ARNOLD B. J./ SASSEVILLE J./ ZOLT E. M., *Summary of the Proceeding of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century*, p. 246.

⁷⁸⁶ BÄCHLE E./ RUPP T., p. 129 ; KNECHTLE A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, p. 161; ARNOLD B. J./ SASSEVILLE J./ ZOLT E. M., *Summary of the Proceeding of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century*, p. 246 ; SCHAUMBURG H., p. 550 s. Néanmoins, VAN BRUNSCHOT constate un certain paradoxe dans la négociation des conventions de double imposition. En effet, chaque Etat doit non seulement protéger les intérêts de ses contribuables résidents mais doit également préserver les intérêts du fisc. Ces deux éléments n'étant pas toujours identiques, on peut donc en déduire mathématiquement que le résultat des négociations n'est nécessairement pas optimal pour tout au moins l'une des parties. VAN BRUNSCHOT F., *OECD Model*, p. 5.

⁷⁸⁷ SASSEVILLE J., *The Role of Tax Treaties in the 21st Century*, p. 247s.

les Etats en tant que sujets de droit international public⁷⁸⁸. Cependant, malgré leur caractère de « lois », elles restent négociées et conclues comme le ferait un particulier cherchant à tirer des bénéfices d'un contrat. En effet, chaque Etat ne cherche pas uniquement à éviter la double imposition, il cherche également à éviter de restreindre ses recettes fiscales.

Selon *KNECHTLE*, le but principal des conventions de double imposition est de délimiter les systèmes fiscaux nationaux les uns par rapport aux autres en répartissant les objets fiscaux, grâce à des règles de conflits, de sorte que la double imposition des résidents des Etats contractants soit éliminée⁷⁸⁹. Si le fait de lutter contre la double imposition est un but facilement reconnaissable des conventions fiscales, ce n'est pas le seul. En effet, certains traités cherchent parfois, entre autres buts, à lutter contre la double non-imposition⁷⁹⁰, à garantir aux étrangers un traitement fiscal équivalent à celui des nationaux, à encourager les investissements dans le tiers-monde, ou encore à créer un devoir d'information mutuel⁷⁹¹.

§3. Les conventions multilatérales

Si la lutte contre la double imposition est toujours un domaine de conventions bilatérales, une évolution vers des conventions multilatérales est depuis longtemps recherchée⁷⁹². Cependant, de nombreuses tentatives de création de traités multilatéraux de double imposition ont échoué. Parmi les plus importantes on trouve trois essais. Premièrement, en 1931, un projet créé par le comité fiscal de la Ligue des Na-

⁷⁸⁸ KNECHTLE A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, p. 161. Voir également : DJANANI C./BRÄHLER G., p. 78 ss.

⁷⁸⁹ KNECHTLE A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, p. 162.

⁷⁹⁰ Un tel but est contesté par une partie de la doctrine, comme nous l'avons vu au Titre V, Chapitre 1, §2.

⁷⁹¹ SASSEVILLE J., *The role of Tax Treaties in the 21st Century*: « While "goals" and "purposes" are often used interchangeably, tax treaties may be said to have different purposes with the ultimate goal of removing cross-border tax obstacles for both taxpayers and tax authorities, thereby ensuring less-distorted trade and investment worldwide », p. 247; OCDE *Commentaire*, p. I-6.

⁷⁹² LOCHER P., *Einführung*, p. 66 ; LOUKOTA H., *Multilateral Tax Treaty*, p. 85 ; VOGEL K., *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*, p. 19, N. 22s.

tions, «Plurilateral Conventions for the Prevention of Double taxation of certain categories of income»⁷⁹³ échoue. En second lieu, la communauté européenne économique abandonne en 1968 un projet de convention multilatéral de double imposition. En dernier lieu, l'AELE (Association Européenne de Libre Echange), en 1969, ne donne pas suite à un projet de convention multilatéral semblable à celui de la communauté européenne.

Certaines conventions multilatérales ont, nonobstant les nombreuses difficultés, vu le jour. C'est le cas en 1922, lorsqu'une convention multilatérale de double imposition est signée à Rome par l'Autriche, la Hongrie, l'Italie, la Roumanie et le Royaume Serbe, Croate et Slovène⁷⁹⁴. Puis en 1971 lorsque l'OCAM (Organisation commune africaine et mauricienne) conclut le « General Agreement Regarding Fiscal Cooperation », dissout depuis⁷⁹⁵. Puis de nouveau en 1978, lorsque les pays du COMECON signent deux traités multilatéraux de double imposition⁷⁹⁶. C'est également le cas en 1983, lorsque le Danemark, la Norvège, la Suède, la Finlande et l'Islande parviennent au bout du projet que l'AELE avait commencé et signent une convention multilatérale Nordique de double imposition sur le revenu et la fortune. Enfin c'est le cas des pays de huit pays des Caraïbes, qui, en 1994, concluent une convention multilatérale de double imposition.

Malgré la difficulté créée par les importantes différences entre les systèmes fiscaux nationaux, la doctrine cherche toujours à encourager une évolution multinationale⁷⁹⁷. Le traité multilatéral peut être envisagé afin de remplacer les traités bilatéraux existants. Cela aurait pour avantage de créer une uniformité du droit fiscal international appliqué par les Etats contractants et pourrait également permettre de résoudre les problèmes liés à des situations triangulaires. Un traité multilatéral

⁷⁹³ Series of League of Nations Publications, II. Economic and financial, 1931 II. A. 22 (official No. C. 415. M. 171) contient un rapport du Comité fiscal pour le Conseil au sujet du travail de la troisième session du Comité.

⁷⁹⁴ Bundesgesetzblatt 1926, No. 341.

⁷⁹⁵ Système de Tax Africain, Section E.

⁷⁹⁶ Voir : NAGY T.

⁷⁹⁷ LOUKOTA H., *Multilateral Tax Treaty*, p. 85 ss ; SASSEVILLE J., *The role of Tax Treaties in the 21st Century*, p. 247.; LANG M., *Multilaterales Steuerabkommen*, p. 492ss.

pourrait également servir à modifier les traités bilatéraux existants au rythme des amendements du modèle de l'OCDE et de son commentaire⁷⁹⁸.

Une telle évolution semble obligatoire à une époque où le marché se veut commun et où le moindre obstacle au développement économique doit être évité.

§4. Les Modèles de Convention de double imposition

§4.1. Le Modèle du groupe des Andes

La Bolivie, le Chili, l'Equateur, la Colombie, le Pérou et, depuis 1973, le Venezuela, ont conclu un Modèle de convention ayant pour but de défendre les intérêts des pays en développement. Dans ce dessein, le modèle met en avant le principe d'imposition dans le pays de source⁷⁹⁹.

§4.2. Le Modèle des Nations Unies

En 1980, les Nations Unies publient un modèle de convention de double imposition international⁸⁰⁰. Fruit du travail d'un groupe d'experts institués par le conseil économique et social de l'ONU, il défend les intérêts des pays en développement. S'opposant au modèle de l'OCDE, il accorde un large pouvoir d'imposition au pays de source⁸⁰¹.

⁷⁹⁸ VAN RAAD K., Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area, p. 248s.

⁷⁹⁹ LOCHER, Einführung, p. 66 ; KNECHTLE A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, p.188.

⁸⁰⁰ Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Publication des Nations Unies, New York, 1980.

⁸⁰¹ KNECHTLE A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, p. 186 ss: LOCHER, Einführung, p. 65ss.

§4.3. *Le Modèle américain*

En 1976 paraît un modèle de traité devant servir de base aux négociations des Etats-Unis. En 1977 il est révisé puis, en 1981, paraît une seconde version, cette fois qualifiée de projet (*draft*). Ce modèle, bien que basé sur celui de l'OCDE, reflète les considérations fiscales propres au système américain. En 1986, lors d'une révision du système fiscal, une refonte est annoncée mais longtemps retardée. En 1996, le Modèle US est publié, il remplace le Modèle de 1981. Ce dernier est accompagné d'explications techniques (*Technical Explanation*) permettant de mieux comprendre les prises de position du Modèle⁸⁰².

§4.4. *Le Modèle OCDE*

§4.4.1. *Historique*

Très tôt la lutte contre la double imposition internationale a été reconvenue comme étant nécessaire. Peu de temps après la première guerre mondiale, on a vu apparaître les premières mesures développées par les organisations internationales⁸⁰³ en matière d'impôts sur le revenu et la fortune. En 1921, la Ligue des Nations Unies demande à un groupe d'expert de se pencher sur la question. Suite à cela, un « modèle » de traité est adopté en 1928⁸⁰⁴. Le modèle de Mexico en 1943 ainsi que le modèle de Londres en 1946 poursuivent également cet objectif. En 1956 l'OCDE, succédant à l'OECE⁸⁰⁵, donne mandat à une commission fiscale d'élaborer un modèle de convention pouvant servir de base à un réseau de traités bilatéraux luttant contre la double imposition⁸⁰⁶. En 1963 l'OCDE publie son « Modèle de convention

⁸⁰² Locher, Einführung, p. 66 ; MCDANIEL P. R./ AULT H. J., *Introduction*, p. 175 ; VOGEL K., *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*, p. 19, N. 21.

⁸⁰³ Parmi celles-ci, la Chambre du Commerce qui, en 1920, a demandé aux gouvernements alliés de prévoir des mesures contre la double imposition internationale en matière d'impôts directs.

⁸⁰⁴ Easson A., p. 619.

⁸⁰⁵ L'Organisation Européenne de Coopération Economique.

⁸⁰⁶ Lorsque les travaux commencent, un total d'environ septante conventions de double imposition avaient été signées entre les Etats actuellement membres de l'organisation.

fiscale concernant le revenu et la fortune ». Un commentaire des dispositions est joint afin d'uniformiser l'interprétation du Modèle. L'influence de ces instruments d'uniformisation devient très vite importante. Par la suite, le modèle et son commentaire seront modifiés à diverses reprises afin de faire face, entre autres, au développement économique et à la nouvelle complexité des relations économiques internationales. En 1991 débute une période de continuelle révision du Modèle⁸⁰⁷.

§4.4.2. *Le Modèle 2008*

Le modèle de convention de l'OCDE ne constitue pas un traité multilatéral liant l'ensemble des Etats membres de l'OCDE. Il n'est qu'une recommandation de l'OCDE. Les Etats membres devraient, lorsqu'ils concluent ou révisent des conventions de double imposition, tenir compte du Modèle⁸⁰⁸.

Le Modèle est composé de sept chapitres. Les deux premiers règlent le champ d'application de la convention et définissent les notions. Les deux suivants contiennent les règles distributives en ce qui concerne l'imposition des revenus et de la fortune. Le cinquième chapitre contient les méthodes visant à éliminer la double imposition qui subsiste après la répartition du droit de taxer. La sixième partie contient les dispositions spéciales (comme, entre autres, la non-discrimination, la procédure amiable ou l'échange de renseignements). Enfin le dernier chapitre traite de l'entrée en vigueur et de la dénonciation.

Une fois applicable, le Modèle de Convention de l'OCDE fonctionne en plusieurs étapes. En premier lieu, il s'agit de déterminer entre les deux Etats parties à la Convention lequel est l'Etat de résidence du contribuable et lequel est l'Etat de source du revenu⁸⁰⁹. Dans un deu-

⁸⁰⁷ Des révisions ont eu lieu en 1992, 1994, 1995, 1997, 2000 et 2008. Voir : Modèle OCDE, p. I-2ss.; KNECHTLE A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, p. 185ss ; LOCHER, *Einführung*, p. 63ss ; SCHAUMBURG H., p. 555ss ; OCDE, *Commentaire OCDE*, I-2ss.

⁸⁰⁸ BÄCHLE E./ RUPP T., p. 133ss ; ENGELEN F., *Interpretation*, p. 459.

⁸⁰⁹ Si la question est débattue pas les Etats elle sera tranchée selon les critères développés dans le cadre de l'article 4 de la Convention Modèle.

xième temps, les règles distributives du Modèle (à savoir les articles 6 à 22) répartissent le droit d'imposer le revenu concerné entre les deux Etats. Lorsqu'un droit d'imposer est accordé aux deux Etats, il en résulte une double imposition résiduelle. Dans ce cas, l'Etat de résidence doit accorder un crédit ou une exemption d'impôt au contribuable pour l'impôt qui a été payé dans l'Etat de la source⁸¹⁰.

Ce modèle exerce depuis 1963 une grande influence lors des négociations, lors de l'application des conventions de double imposition ainsi que lors de leurs interprétations. De plus, il a servi de base à des traités non seulement entre pays membres mais également entre pays membres et pays non-membres et entre pays non-membres⁸¹¹. Sa dernière version date du 17 juillet 2008.

§4.4.3. *Le Commentaire OCDE*

Parallèlement au Modèle de convention, l'OCDE a également publié un commentaire. Celui-ci permet d'expliquer ou d'interpréter chaque article du Modèle⁸¹². « Bien que les Commentaires ne soient pas destinés à être annexés d'une manière ou d'une autre aux conventions qui seront signées par les pays Membres, qui seuls constituent des instruments juridiques internationaux ayant force obligatoire, ils peuvent néanmoins être très utiles dans l'application et l'interprétation des conventions et en particulier dans le règlement des différends éventuels»⁸¹³. Lorsqu'une convention de double imposition est conclue en se basant sur le modèle de l'OCDE, et uniquement dans ce cas⁸¹⁴, le commentaire peut servir de moyen complémentaire d'interprétation au sens de l'article 32 de la Convention de Vienne sur le droit des traités⁸¹⁵. Les administrations fiscales ainsi que les tribunaux accordent

⁸¹⁰ Art. 23 A et 23 B MC OCDE.

⁸¹¹ VOGEL K., *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*, p. 4, N.14.

⁸¹² ENGELEN F. le qualifie d'ailleurs de « widely-accepted guide to the interpretation and application of tax treaties based on the Model », *Interpretation*, p. 460. Bächle E./ Rupp T., p. 134.

⁸¹³ Commentaire OCDE, p. I -11.

⁸¹⁴ LANG M., *Änderungen des OECD-Musterabkommens*, p. 31s.

⁸¹⁵ ENGELEN F., *Interpretation*, p. 460. Toutefois, selon LANG, le commentaire ne fait partie ni du contexte ni des moyens complémentaires d'interprétation et ne représente pas un

un grand poids au Commentaire lors de l'interprétation des conventions⁸¹⁶. Toutefois, seule la version du Commentaire OCDE qui était publiée au moment de la conclusion de la convention à interpréter peut servir d'outil d'interprétation⁸¹⁷. En effet, à l'exception des modifications du commentaire qui n'ont que pour but d'éclaircir un sens déjà donné à un article et qui n'apportent aucune modification⁸¹⁸, les changements de commentaires ne peuvent représenter l'interprétation correcte que des conventions conclues après lesdits changements⁸¹⁹.

accord ou une pratique ultérieure des Etats au sens de la Convention de Vienne sur le droit des traités. LANG M., *Later Commentaries*, p. 7s.

⁸¹⁶ Voir par exemple ATF 102 Ib 264 pour un cas Suisse – Espagne ; RStBl. 417, 419 (1934) pour un cas Allemagne – Italie ; VAN BRUNSCHOT F., *OECD Model*, p. 6 ; WATTEL P./ MARRES O., *The legal status of the OECD Commentary*, p. 230.

⁸¹⁷ LANG M., *Änderungen des OECD-Musterabkommens*, p. 28s ; OBERSON X., *Précis international*, p. 34.

⁸¹⁸ Voir OBERSON pour qui « un amendement du commentaire ne saurait rétablir *a posteriori* le sens ordinaire à donner aux dispositions d'une CDI. » OBERSON X., *Précis international*, p. 34.

⁸¹⁹ WATTEL P./ MARRES O., *The legal status of the OECD Commentary*, p. 223 ; LANG M., *Änderungen des OECD-Musterabkommens*, p. 30. Ce dernier remarque que l'habitude prise par l'OCDE de reviser très régulièrement le commentaire a donc pour conséquence de fragmenter le droit et de rendre de plus en plus complexe l'interprétation des conventions de double imposition, LANG M., *Later Commentaries*, p. 9.

Chapitre 2. L'attribution du revenu en tant que condition d'application des conventions de double imposition

Section 1. Les conditions d'applications des conventions de double imposition en général

Chaque traité a un champ d'application quant à son application dans le temps (*ratione temporis*), quant à son application territoriale (*ratione loci*), quant à son objet (*ratione materiae*) et enfin quant aux personnes visées (*ratione personae*)⁸²⁰.

§1. Le champ d'application temporel

Les CDI entrent en vigueur dès l'échange des instruments de ratification⁸²¹. Elles sont conclues pour une durée indéterminée et peuvent être dénoncées, en règle générale, avec un préavis de six mois avant la fin de chaque année civile⁸²².

§2. Le champ d'application territorial

Le champ d'application territorial des conventions est l'ensemble du territoire des Etats contractants. Il est possible de modifier ce dernier afin d'inclure des parties du territoire qui aurait été originellement exclues⁸²³. Une telle possibilité est prévue à l'article 29 MC OCDE.

⁸²⁰ HÖHN E., *Handbuch*, p. 69 ss; KNECHTLE A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, p. 164 ss; SCHAUMBURG H., p. 606 ss.

⁸²¹ Art. 30 MC OCDE.

⁸²² Art. 31 MC OCDE.

⁸²³ Par exemple : l'article 3 al. 1 lettre a de la CDI Suisse-Danemark (RS. 0.672.931.41) exclut du champ d'application de la convention les îles Féroé, le Groenland ainsi que leurs eaux territoriales. L'article 30 al. 1 de cette même convention prévoit la possibilité d'élargir ladite convention aux parties du territoire du Danemark précédemment exclue.

§3. Le champ d'application matériel

La question du champ d'application matériel des traités répond à la question de savoir quel impôt est visé par la Convention⁸²⁴. Ces derniers sont, en règle générale, listés dans le traité⁸²⁵. Il s'agit des impôts sur le revenu et sur la fortune⁸²⁶. « Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values. »^{827, 828}. Les impôts sur les successions et sur les donations ne sont pas visés et font l'objet de conventions spécifiques notamment guidées par le modèle OCDE sur les successions et donations⁸²⁹. Comme nous l'avons déjà indiqué, les conventions de double imposition conclues s'appliquent également aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la signature de la Convention et qui s'ajouteraient ou remplaceraient les impôts actuels^{830, 831}.

§4. Le champ d'application personnel

Enfin, le champ d'application *ratione personae* est sujet à plus de controverses. Conformément au premier article du Modèle OCDE, les Conventions de double imposition s'appliquent : « aux personnes qui

⁸²⁴ HÖHN E., *Handbuch*, p. 69.

⁸²⁵ Art. 2 al. 3 MC OCDE.

⁸²⁶ En règle générale, l'impôt sur la fortune n'est compris qu'à la condition qu'un tel impôt existe dans les deux Etats contractants. OBERSON X., *Précis international*, p. 111 ; RIVIER J-M., *Le droit fiscal international*, p. 113.

⁸²⁷ Art. 2 al. 2 MC OCDE.

⁸²⁸ En Suisse, il s'agit de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des impôts cantonaux et communaux sur le revenu et la fortune, des impôts sur les gains mobiliers et immobiliers. RIVIER J-M., *Le droit fiscal international*, p. 113.

⁸²⁹ OBERSON X., *Précis international*, p. 268.

⁸³⁰ Art. 2 al. 4 MC OCDE

⁸³¹ LOCHER, *Einführung*, p. 212. Le caractère d'impôt identique ou analogue bien que simple en apparence a été largement débattu, notamment en Australie suite à l'introduction d'un nouvel impôt sur le gain en capital. Voir notamment : HILL G., *Australian experience*, p. 326.

sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants ». Cette disposition représente donc l'effet relatif des traités⁸³². Afin de bénéficier d'une convention de double imposition, un contribuable doit être une personne au sens de la convention et il doit être résident d'un ou des deux Etats contractants mais ce n'est pas encore suffisant. En effet, une troisième condition implicite est celle de l'attribution du revenu.

§4.1. La notion de personne

L'article 3 al.1 lettre a MC OCDE quant à lui définit le terme personne comme comprenant : « les personnes physiques, les sociétés et autres groupement de personnes »⁸³³. Conformément au Commentaire du MC OCDE, cette définition n'est pas exhaustive et doit être interprétée dans un sens large⁸³⁴. En effet, celui-ci donne lieu à diverses controverses quant à l'inclusion des sociétés de personnes ou des trusts.

§4.1. 1. Le cas particulier de la société de personnes

Le rapport sur les sociétés de personnes a aisément reconnu que les sociétés de personnes malgré l'absence de personnalité morale constituent des personnes au sens de l'art. 3 al. 1 lettre a du Modèle OCDE : «soit parce qu'elles entrent dans la définition de «société» soit, à défaut, parce qu'elles constituent d'autres groupements de personnes »^{835, 836}. Un tel raisonnement nous paraît correct dans la mesure où la notion de personne dans le Modèle OCDE doit être prise au sens large. Toutefois, une telle reconnaissance n'a pas toujours été aussi simple. En effet, lors du congrès de l'IFA de 1995 sur les sociétés de personnes, le rapport général notait que certains Etats⁸³⁷ interprétaient

⁸³² Toutefois selon BAKER, une telle limitation des bénéficiaires du traité aux résidents des Etats contractants doit exister même sans un équivalent de l'article 1 MC OCDE dans la convention. BAKER P., *Double taxation convention*, p. 1/2-1.

⁸³³ Cette clause se retrouve également à l'article 1 du modèle des Nations Unies ainsi qu'à l'article 1 du Modèle des Etats Unis.

⁸³⁴ Commentaire MC OCDE, ad art. 3 N. 2.

⁸³⁵ Rapport OCDE sur les sociétés de personnes, p. 13 ; Commentaire OCDE ad art 3, §2.

⁸³⁶ AVERY JONES J., *Bodies of Persons*, p. 464; LANG M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, p. 31.

⁸³⁷ Afrique du Sud, Japon, Corée, Norvège ainsi que le Danemark.

la notion de personne par référence au droit fiscal⁸³⁸. Dès lors, une société de personne ne pouvait être qualifiée de personne que lorsqu'elle constituait une entité imposable. Une telle interprétation n'est désormais plus possible à moins de l'avoir expressément réservée dans le Commentaire OCDE. Toutefois, selon LANG, une telle clarification n'était pas nécessaire. L'interprétation de la notion de «personne» comme incluant les sociétés de personnes n'est pas nouvelle et s'applique dès lors également aux Conventions de double imposition conclues avant ladite modification du Commentaire OCDE.

§4.1.2. *Le cas particulier du trust*⁸³⁹

L'institution du trust, nous l'avons vu⁸⁴⁰, est une institution triangulaire faisant intervenir au moins un constituant, un *trustee* et un bénéficiaire. S'il est évident qu'un bénéficiaire ou un *trustee* serait qualifié de personne au sens de l'article 3 al.1 lettre a MC OCDE⁸⁴¹, il est en revanche plus difficile de déterminer si un trust en tant que tel peut être considéré comme une personne.

Le trust ne peut pas être considéré comme une personne physique et ce par définition. Ce dernier pourrait être considéré comme une société s'il est traité comme une personne morale aux fins d'imposition. Ceci peut être le cas dans certaines juridictions en présence de certains types de trusts. Toutefois, dans la plupart des cas, cela ne sera pas le cas.

Dès lors, il nous faut déterminer si le trust peut être considéré comme un «groupement de personnes». Afin de répondre à cette question, il nous faut en premier lieu déterminer comment est-ce que la notion de groupement de personnes doit être interprétée. Selon l'article 3 al. 2 MC OCDE, « tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue,

⁸³⁸ LE GALL J-P., *General Report*, p. 607ss.

⁸³⁹ Pour un développement sur l'application des conventions de double imposition aux trusts voir notamment : SALOM J., *The application of Double Tax Conventions to Trust*.

⁸⁴⁰ Titre I. Chapitre 3. Section 2. §.3.

⁸⁴¹ AVERY JONES J. ET AL., *The treatment of trusts under the OECD Model Convention*, p. 66s.

à ce moment, le droit de cet État ». Toutefois, cet article ne s'applique pas en l'espèce. En effet, en interprétant la notion de « groupement de personnes » nous sommes indirectement en train d'interpréter la notion de « personne » prévue dans la Convention. Or, la notion de personne a été expressément définie dans l'article 3 al.1 du modèle afin justement d'éviter toute interprétation par renvoi au droit interne. Dès lors, on ne peut pas aller à l'encontre de cette volonté clairement exprimée dans le modèle en interprétant la notion de groupement de personnes. Pour cette raison, selon nous, la règle d'interprétation prévue à l'article 3 al. 2 MC OCDE ne s'applique pas aux notions énumérées à l'article 3 al. 1 MC OCDE. Cette opinion est également supportée par une interprétation systématique de l'article 3 dans le sens où l'alinéa 2 de l'article 3 vient évidemment après l'alinéa 1 de ce même article. Par conséquent, la notion de « groupement de personnes » doit avoir un sens international déduit des règles générales d'interprétation des Conventions. Ces dernières sont prévues par les articles 31 et suivants de la Convention de Vienne sur le droit des Traités. Selon l'article 31 al. 1 de cette dernière : « Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. » C'est donc selon ce principe que nous allons interpréter ladite notion. Lorsque l'on regarde le sens littéral de l'expression « groupement de personnes », celle-ci peut être considérée comme exprimant une connection existant entre les membres⁸⁴². Or, le trust ne crée pas une telle connection puisque nous avons déjà vu⁸⁴³ qu'aucun arrangement n'existe entre le constituant et le *trustee* de même qu'entre le *trustee* et le bénéficiaire. Toutefois la conclusion qui découlerait en toute logique de cet argument, à savoir que le trust ne constitue pas un groupement de personnes, doit être rejetée. En effet, l'article 3 al. 1 lettre a n'est pas un exhaustif et l'interprétation de l'expression « groupement de personnes » ne doit certainement pas restreindre le champ d'application de la convention⁸⁴⁴. Par conséquent, nous considérons que le trust en tant que tel

⁸⁴² DANON R., *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, p. 271. Sur les origines de ces termes, voir : AVERY JONES J. ET AL., *The origins of concepts and expressions used in the OECD Model*, p.700.

⁸⁴³ Titre I. Chapitre 3. Section 2. §.3.

⁸⁴⁴ DANON R., *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, p. 271.

constitue une personne au sens des conventions de double imposition⁸⁴⁵. Enfin l'OCDE dans un rapport sur les véhicules d'investissements collectifs fait valoir un argument pratique selon lequel on ne peut refuser à un trust le qualificatif de personne dans la mesure où cela l'empêcherait d'être un résident d'un Etat même lorsque ledit Etat l'assujettit à l'impôt comme étant une personne résidente⁸⁴⁶.

Toutefois, afin de pouvoir bénéficier des avantages des conventions, le trust doit encore être considéré comme étant résident.

§4.2. La notion de résident

L'article 4 al.1 MC OCDE définit un résident d'un Etat contractant comme étant : « toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État ». Afin d'être considéré comme étant résident d'un Etat contractant, il faut donc être assujetti à l'impôt dans ledit Etat. Ce sont, de toute évidence, les règles de droit interne de l'Etat de résidence qui s'appliquent pour déterminer si un contribuable est ou non résident comme l'indique l'article 4 al. 1 à travers l'expression: « en vertu de la législation de cet Etat »⁸⁴⁷ est assujetti à l'impôt toute personne qui est désignée comme contribuable redevable sur ses revenus provenant du monde entier (*worldwide income*)⁸⁴⁸. Cependant, il n'est pas nécessaire que le contribuable en question soit effectivement imposé sur le revenu pour lequel il fait valoir la convention⁸⁴⁹. En effet, il est reconnu qu'un contribuable exempté d'impôts reste quand même assujetti et donc résident de

⁸⁴⁵ BAKER P., *Partnerships, trusts and other, non-corporate entities*, p. 16.

⁸⁴⁶ OCDE., *Collective investment vehicles, draft*, p. 11 N. 26.

⁸⁴⁷ HUEMER E., *Die unbeschränkte Steuerpflicht*, p. 94 ; VAN WEEGHEL S., *The Improper Use of Tax Treaties*, p. 41. Il s'agit d'un renvoi au droit interne dynamique. En effet, les règles déterminant la résidence dans un Etat doivent être appliquées selon leurs états au moment où l'on applique la convention et non au moment où celle-ci a été signée (HUEMER E., *Die unbeschränkte Steuerpflicht*, p. 96).

⁸⁴⁸ LOUKOTA H., *Personengesellschaften*, p. 128s.

⁸⁴⁹ BAKER P., *Double taxation convention*, p. I-2/2 ; BAKER P., *Partnerships, trusts and other, non-corporate entities*, p. 2; RYSER W., p. 314.

l'Etat qui l'exempte⁸⁵⁰.⁸⁵¹ Certains auteurs⁸⁵² sont allés plus loin en affirmant que si une personne aurait été assujettie à l'impôt si elle avait été un contribuable dans un Etat cela doit être suffisant pour considérer cette personne comme résidente de cet Etat. Toutefois, si un certain lien avec un Etat pouvait entraîner la résidence dans ce dernier, l'article 4 al. 1 MC OCDE aurait énoncé : « toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, pourrait être assujettie à l'impôt dans cet État ». De plus les termes « en vertu de la législation de cet Etat » ne font que confirmer qu'il s'agit bien de la loi interne de l'Etat de résidence qui définit l'assujettissement à l'impôt⁸⁵³ et non la relation avec un autre article du traité⁸⁵⁴.

Être assujetti à l'impôt dans un Etat n'est pas suffisant pour en être un résident. En effet, l'assujettissement à l'impôt doit avoir lieu conformément à certains critères. Comme l'indique l'article 4 al. 1 MC OCDE la personne doit être assujettie à l'impôt : « en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue ». Cette liste de critères n'est pas exhaustive comme l'indique les termes « tout autre critère de nature analogue ». Deux interprétations de cette expression sont possibles⁸⁵⁵. Selon la première, tout critère entraînant une imposition illimitée du contribuable doit être considéré comme un critère analogue⁸⁵⁶. Selon la seconde, seuls les critères se rattachant à un lieu peuvent être considérés comme analogues. Cette deuxième interprétation doit être rejetée dans la mesure où le critère de l'imposition selon la nationalité prévu aux USA ne serait pas considéré comme entraînant la résidence au sens des conventions de double imposition.

⁸⁵⁰ BAKER P., *Double taxation convention*, p. I-2/2; VOGEL K./ LEHNER M., ad. Art. 4, p. 412, N. 82 ; OCDE., *Collective investment vehicles, draft*, p. 12 N 29.

⁸⁵¹ En Suisse, les personnes imposées à forfait bénéficient en principe des conventions de double imposition. Toutefois, la réduction de l'imposition à la source est dépendante de l'imposition desdits revenus en Suisse. Notamment : RIVIER J-M., *Le droit fiscal international*, p. 116.

⁸⁵² VOGEL K., *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*, p. 95, N. 25a ; LANG M., *Taxation of income in the hands of different taxpayers*, p. 598.

⁸⁵³ HUEMER E., *Die unbeschränkte Steuerpflicht*, p. 94ss.

⁸⁵⁴ DANON R., *thèse*, p. 285.

⁸⁵⁵ HUEMER E., *Die unbeschränkte Steuerpflicht*, p. 94ss.

⁸⁵⁶ VAN RAAD K., *Dual Residence*, p. 5.

§4.2.1. *Le cas particulier des sociétés de personnes*

L'assujettissement à l'impôt d'une personne dépend en règle générale de sa personnalité morale. Par conséquent, une société de personnes bien que considérée comme une personne au sens de la convention ne pourra pas se prévaloir de celle-ci dans la mesure où elle est considérée comme une entité transparente fiscalement. Néanmoins, la situation n'est pas toujours aussi simple⁸⁵⁷. En effet, il existe différents degrés de transparence⁸⁵⁸. Dans certains Etats, les revenus d'une société de personnes sont d'abord calculés au niveau de la société de personnes puis chaque associé se voit attribuer sa part aux revenus. Celle-ci est alors ajoutée à ses propres revenus et bénéficie comme le reste des revenus des abattements et déductions personnelles du contribuable. À ce stade, deux systèmes se distinguent principalement. Dans le premier système d'imposition des sociétés de personnes, le montant de l'impôt est dû par l'associé. Dans le second système, le montant de l'impôt est calculé de la même manière mais est ensuite agrégé au niveau de la société de personnes qui sera redevable de cette charge. Dans un cas comme dans l'autre, l'élément déterminant est le fait que le montant de l'impôt a été déterminé en fonction des caractéristiques personnelles des associés. En effet, puisque la situation personnelle de chaque associé a été prise en compte afin de déterminer le montant de l'impôt dû sur les bénéfices de la société on ne peut pas

⁸⁵⁷ Voir l'annexe III du Rapport OCDE sur les sociétés de personnes contenant une liste d'entités et de leurs caractéristiques dans certains pays.

⁸⁵⁸ BAKER distingue au moins quatre degrés de transparence. (a) La transparence complète, où l'entité n'a aucune existence en matière fiscale. (b) La transparence avec obligation de déclaration, où seuls les associés sont imposables sur les bénéfices de la société mais celle-ci doit toutefois reporter aux autorités fiscales les bénéfices et pertes qu'elle fait. (c) L'option de transparence, où la société de personne ainsi que ses associés peuvent opter pour la transparence lorsque l'entité est initialement considérée comme opaque et vice-versa. (d) La transparence partielle, où une partie des bénéfices de la société de personnes sont imputés à l'entité en tant que telle et une autre partie des bénéfices est taxée entre les mains des associés. Les deux premières catégories de sociétés de personnes ne sont pas considérées comme assujetties à l'impôt. Lorsque la transparence est optionnelle, seules les sociétés de personnes qui ont opté pour être imposées comme des sociétés opaques doivent être considérées comme assujetties à l'impôt. Enfin, les sociétés de personnes qui sont en transparence partielle seront considérées comme assujetties à l'impôt en ce qui concerne la partie des revenus qui est imputée à la société en tant que telle. BAKER P., *Double taxation convention*, p. I-2/14.

considérer la société comme étant assujettie à l'impôt et donc comme étant résidente d'un Etat⁸⁵⁹. Dans tous les cas où la société de personne n'est pas considérée comme assujettie à l'impôt, les associés, eux, doivent l'être.

Le raisonnement suivi en matière de sociétés de personnes a été, en toute logique, suivi par le rapport sur l'accès aux conventions aux véhicules d'investissements collectifs⁸⁶⁰. En effet, dans un cas comme dans l'autre il s'agit de voir si une entité peut être considérée comme assujettie à l'impôt et donc résidente et ce en fonction de son degré de transparence en droit fiscal interne.

§4.2.2. *Le cas particulier du trust*

La question de la résidence trust est intéressante lorsqu'un Etat de résidence impose le trust tout en lui permettant de déduire les distributions qu'il effectue en faveur des bénéficiaires⁸⁶¹. Dans ce cas de figure, certains auteurs⁸⁶² sont d'avis que le trust ne doit être considéré comme résident que pour la partie des revenus sur lequel il est taxé. Ce point de vue ne peut pas être soutenu à notre avis⁸⁶³. D'une part cette interprétation va à l'encontre du texte de l'article 4 du Modèle. D'autre part, le but de la restriction des avantages de la convention aux résidents a pour but de concrétiser l'effet relatif des traités et non pas d'assurer que tous les revenus soient effectivement imposés.

De plus, nous allons voir dans notre section sur les délimitations que la question de l'assujettissement à l'impôt ne doit pas être confondue d'une part avec l'attribution du revenu et d'autre part avec une clause d'assujettissement effectif. Pour être assujetti à l'impôt il n'est pas nécessaire d'être effectivement imposé sur un revenu en particulier ni même que ce revenu soit attribué au trust. Il ne faut donc pas se focaliser sur un revenu en particulier pour savoir si celui-ci est redistribué

⁸⁵⁹ Rapport OCDE sur les sociétés de personnes, p. 16.

⁸⁶⁰ OCDE., *Collective investment vehicles, draft*, p. 12 N. 27ss.

⁸⁶¹ C'est le cas du Canada notamment.

⁸⁶² Voir notamment : KOEHLE I., *Trusts*, p. 88.

⁸⁶³ Voir : DANON R., *thèse*, p. 276ss.

aux bénéficiaires et donc déduit ou même si celui-ci est directement attribué à ces derniers et donc pas imposé au sein du trust. Il faut savoir si le trust en tant que tel est assujéti à l'impôt de manière générale⁸⁶⁴.

Par conséquent, peu importe que le trust puisse déduire ou non les distributions qu'il effectue aux bénéficiaires ou même que certains revenus ne soient tout simplement pas imposables auprès du trust cela n'empêche pas un trust d'être résident.

Section 2. L'attribution du revenu en tant que condition d'application des conventions de double imposition en particulier

Nous avons vu dans la première partie de notre thèse que l'attribution du revenu est le lien qui permet d'imposer un contribuable sur un revenu. Au plan international, cette même exigence d'attribution est le lien entre un contribuable et un Etat contractant qui permet d'appliquer la Convention⁸⁶⁵. En effet, ce n'est que si un contribuable se voit attribuer par l'un des Etats contractant le revenu pour lequel il souhaite bénéficier du traité que celui-ci peut bénéficier de la convention.

Comme l'a remarqué WHEELER⁸⁶⁶, étant donné l'importance de l'attribution du revenu nous aurions pu nous attendre à ce que plus

⁸⁶⁴ D'ailleurs dans sa décision du 28 février 2001, la commission fédérale de recours en matière de contributions décida qu'une société de droit luxembourgeois n'avait pas le droit aux bénéfices de la Convention conclue entre le Luxembourg et la Suisse parce que ladite société redistribuait à une société étrangère tout en bénéficiant de déductions pour ces distributions. Toutefois, si le bénéfice de la Convention à été refusé à cette société Luxembourgeoise, la CRC a considéré cette dernière comme étant résidente du Luxembourg (StR 2002, p. 30ss).

⁸⁶⁵ ARNOLD B. J./ SASSEVILLE J./ ZOLT E. M., *Summary of the Proceeding of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century*, p. 240; DANON R., *thèse*, p. 296s ; DANON R./ SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 341 ; SALOME H., *International Taxation of Partnerships* p.62; WHEELER J., *General report*, p. 22.

⁸⁶⁶ WHEELER J., *The attribution of income*, p. 477; WHEELER J., *General report*, p. 19.

d'attentions soient portées à ce problème. Ce manque d'égard semble commencer à être rattrapé⁸⁶⁷. En effet en 2007 le congrès de l'IFA portait dans sa deuxième partie sur l'attribution du revenu. Cependant, le champ est vaste et beaucoup reste à faire. Nous commencerons donc par analyser ce que signifie une telle exigence d'attribution du revenu et comment celle-ci est retranscrite dans le modèle OCDE. Puis nous chercherons à distinguer l'exigence d'attribution du revenu d'autres conditions d'application des conventions telles que l'assujettissement à l'impôt, la clause du bénéficiaire effectif ou encore les clauses d'assujettissement effectif à l'impôt. Une fois cette exigence éclaircie nous verrons les conflits que celle-ci peut entraîner lorsque deux Etats attribuent un même revenu à deux contribuables différents. Nous devrons vérifier si la double imposition économique résultant de tels conflits doit effectivement être résolue par le modèle OCDE, puis nous verrons comment. Dans ce cadre, il nous faudra distinguer les conflits existants entre deux Etats de résidence et les conflits entre un Etat de résidence et un Etat de source. En effet, si le deuxième type de conflits pourra être résolu, le premier type de conflit se heurte aux limites structurelles du modèle et reste sans solution.

L'exigence d'attribution du revenu bien que n'étant pas expressément mentionnée à l'article 1 du Modèle de convention de l'OCDE découle directement de ce dernier et donc de l'effet relatif des conventions. Cette exigence se retrouve à travers la terminologie utilisée tout au long du modèle⁸⁶⁸. En effet, cette condition est incarnée par différentes expressions telle que « payé à » une personne⁸⁶⁹, « tire de »⁸⁷⁰, « reçoit »⁸⁷¹, « d' »⁸⁷² une entreprise ou d'une personne, « bénéficiaire »⁸⁷³, « réalisé par »⁸⁷⁴ ou « attribués à »⁸⁷⁵.

⁸⁶⁷ WHEELER J., *General report*, p. 19.

⁸⁶⁸ ARNOLD B. J./ SASSEVILLE J./ ZOLT E. M., *Summary of the Proceeding of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century*, p. 240; DANON R., *thèse*, p. 297 ; DANON R., *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts*, p. 211; DANON R./ SALOME H., *Double Non-Taxation*, p. 388 ; SALOME H., *International Taxation of Partnerships*, p. 62; WHEELER J., *General report*, p. 22.

⁸⁶⁹ Articles 10 al. 1, 11 al. 1, 18, 19 al. 1 et 2.

⁸⁷⁰ Articles 6 al. 1, 10 al. 5, 13 al. 1 et 4, 17 al. 1.

⁸⁷¹ Articles 15 al. 1, 2 et 3, 16, 20, 23 A et 23B.

⁸⁷² Article 6 al. 4, 7 al. 1, 13 al. 2, 21 al. 1.

⁸⁷³ Article 21 al. 2.

Section 3. Délimitation

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

§1. « Assujettie à l'impôt »

Premièrement, il s'agit de distinguer l'exigence, d'ordre subjectif, d'assujettissement à l'impôt de l'attribution de revenu. L'article 4 du Modèle de l'OCDE, nous l'avons vu⁸⁷⁶, définit comme étant résident d'un Etat contractant : « Toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue ». Cette exigence d'assujettissement à l'impôt est subjective. Elle requiert d'une personne qu'elle soit désignée comme contribuable payant des impôts sur l'ensemble de son revenu mondial. Un résident peut remplir la définition de l'article 4 en étant désigné comme contribuable d'un Etat mais en étant simultanément exempté de tout impôt⁸⁷⁷. Être assujetti à l'impôt de manière illimitée ne signifie pas que le revenu pour lequel le contribuable demande l'application de la convention lui soit effectivement attribué⁸⁷⁸. Prenons pour exemple M. X résident de l'Etat A. Ce dernier est associé d'une société de personnes sise dans l'Etat A et traitée fiscalement par ce dernier (ainsi que par l'Etat S) comme constituant une entité distincte. Admettons que ladite société perçoive un revenu provenant d'un Etat S et que ce dernier retienne un certain montant à la source. Afin d'éliminer la double imposition résultant de ce prélèvement à la source, la Convention conclue (sur la base du Modèle OCDE) entre l'Etat A et l'Etat S doit s'appliquer. Au niveau du champ d'application

⁸⁷⁴ Article 9 al. 1 et 2.

⁸⁷⁵ Article 17 al. 2.

⁸⁷⁶ Titre V. Chapitre 2. Section 1. §4.2.

⁸⁷⁷ BAKER P., *Double taxation convention*, p. I-2/2.

⁸⁷⁸ DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 342.

personnel de cette convention nous pouvons affirmer que M. X est assujetti à l'impôt dans l'Etat A puisqu'il y est résident par hypothèse. Pourtant ce dernier, bien qu'imposé de façon illimitée sur tous ses biens et sa fortune par l'Etat A, ne se voit pas attribuer le revenu provenant de l'Etat S. En effet, c'est la société de personnes qui se voit attribuer le revenu provenant de l'Etat S. Cet exemple rend évident la distinction existant entre le fait d'être assujetti à l'impôt et le fait de se voir attribuer un revenu.

Dès lors, l'Etat contractant devra se demander dans un premier temps si la personne est assujettie de manière illimitée et ensuite, seulement, si le revenu en question lui est attribué.

§2. « Bénéficiaire effectif »

Deuxièmement, il est nécessaire de distinguer la notion d'attribution du revenu de celle de bénéficiaire effectif. Cette exigence, introduite dans le Modèle OCDE en 1977⁸⁷⁹, détermine l'application des articles 10, 11 et 12 MC OCDE dans le but de prévenir le « Treaty shopping »⁸⁸⁰. Considérée par une partie de la doctrine⁸⁸¹ à laquelle nous nous rattachons comme étant une clause implicite des Conventions de double imposition, l'exigence de bénéficiaire effectif s'applique même si celle-ci n'est pas expressément prévue par le traité. En effet, une telle exigence ne fait qu'exprimer ce que l'article 1 du Modèle OCDE a déjà prévu, à savoir l'effet relatif des traités. Cependant, contrairement à ce qui est exprimé dans le Commentaire OCDE⁸⁸², l'exigence du bénéficiaire effectif ne sert pas à clarifier l'expression « payé à »

⁸⁷⁹ Toutefois avant d'apparaître dans le Modèle OCDE, la notion de *beneficial owner* avait déjà été introduite dans certaines conventions de double imposition. Notamment à l'article III du Traité de 1945 entre les Etats-Unis et la Grande Bretagne en matière de successions. Pour un historique de la notion voir notamment: OLIVER D./ LIBIN J./ VAN WEEGHEL S./ DU TOIT C., *Beneficial Ownership*, p. 28 ss ; VAN WEEGHEL S., *The Improper Use of Tax Treaties*, p. 65ss ; AVERY JONES J. ET AL., *The origins of concepts and expressions used in the OECD Model*, p. 753s.

⁸⁸⁰ VOGEL K./LEHNER M., préface des art. 10-12, p. 894, N.12 ; DANON R., *bénéficiaire effectif*, p. 42s ; DU TOIT C., p. 209 ; Commentaire OCDE para. 10 ad. Art. 1 MC OCDE ; OBERSON X., *La notion de bénéficiaire effectif*, p. 225.

⁸⁸¹ DANON R., *bénéficiaire effectif*, p. 40 ; OBERSON X., *Précis international*, p. 147.

⁸⁸² Commentaire OCDE ad art. 10 paragraph 2 N. 12.

contenue à l'article 10. En effet, comme nous l'avons vu⁸⁸³, le terme « payé à » fait référence à l'exigence d'attribution du revenu, elle aussi découlant de l'effet relatif des traités.

Le terme de bénéficiaire effectif n'est pas défini dans la convention⁸⁸⁴. Or, selon l'article 3 al. 2 du Modèle OCDE : « tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet Etat ». Cependant, dans sa grande majorité, la doctrine⁸⁸⁵ considère que cette notion est internationale et ne peut donc pas être interprétée par renvoi au droit interne. La doctrine n'est toutefois pas toujours suivie par les diverses instances nationales⁸⁸⁶. En effet, la notion ne

⁸⁸³ Titre V. Chapitre 2. Section 2.

⁸⁸⁴ On regrettera d'ailleurs que le rapport de l'OCDE sur les instruments d'investissement collectif ait choisi d'éviter le débat (OCDE., *Collective investment vehicles, draft*, p. 13 N. 31).

⁸⁸⁵ AVERY JONES J. ET AL., *The origins of concepts and expressions used in the OECD Model*, p. 247 ; DANON R., *bénéficiaire effectif*, p. 40 ; DU TOIT C., p. 178 ; HELMINEN M., *Beneficial ownership*, p. 456 ; OBERSON X., *La notion de bénéficiaire effectif*, p. 220, p. 146s ; OLIVER D./ LIBIN J./ VAN WEEGHEL S./ DU TOIT C., *Beneficial Ownership*, p. 47 ; VAN WEEGHEL S., *The Improper Use of Tax Treaties*, p. 68 ; VOGEL K., préface des art. 10-12, p. 895.

⁸⁸⁶ La France ne semble pas encore prête à reconnaître une définition internationale du bénéficiaire effectif. Voir GIBERT ET OUAMRANE, qui tirent leurs conclusions des arrêts Diebold Courtage SA (CE, 13 Octobre 1999, No. 191191, 8° et 9° s.-s. ministre v. Diebold Courtage SA, RJF 12/99, No. 1492) et Bank of Scotland (CE, 29 Decembre 2006, No. 283314, 3° et 8° s.s.-, min. c/ Sté Bank of Scotland, RJF 2007, No. 322) (GIBERT B./ OUAMRANE Y., *Beneficial Ownership*, p. 9.). Le Canada ne semble pas non plus chercher une définition internationale.

Dans l'arrêt *Prévost Car Inc.* (arrêt du 22 avril 2008, 2008TCC231), la Cour semble considérer évident le renvoi au droit interne (N. 95 : « Article 3(2) of the Tax Treaty requires me to look to a domestic solution in interpreting *beneficial owner*). La Suisse, quant à elle est hésitante (voir : DANON R., *bénéficiaire effectif*, p. 38ss). Dans un arrêt de la Commission de recours en matière de contributions du 21 février 2001, une définition internationale de la notion de bénéficiaire effective est consacrée (voir : OBERSON X., *La notion de bénéficiaire effectif*, p. 213ss). Puis cette même instance, dans un arrêt du 03 mars 2005 (suivit de l'ATF du 28 novembre 2005, ATF 2A.239/2005) s'écarte de ce raisonnement et cherche à définir la notion de bénéficiaire effectif à la lumière du droit fiscal suisse. Enfin, dans un arrêt du Tribunal administratif fédéral du 30 octobre 2008 (A-2163/2007), le tribunal fait la prouesse de concilier les deux jurisprudences précédentes au dépens d'une certaine cohérence. En effet, l'arrêt indique que bien que la notion de bénéficiaire effectif soit une notion conventionnelle autonome, celle-ci doit être interprétée à la lumière de la jurisprudence et pratique concernant le droit de jouis-

peut être qu'internationale dans la mesure où, certains droits internes d'Etats membres de l'OCDE ne connaissent pas une telle notion, du moins en ces termes⁸⁸⁷. De plus, l'exigence du bénéficiaire effectif conditionne l'application des règles distributives des articles 10, 11 et 12 MC OCDE dès lors, une interprétation uniforme de ce concept est le seul moyen d'éviter des doubles impositions non voulues par le Modèle^{888, 889}. Dès lors, le contexte exigeant une interprétation différente, la notion de bénéficiaire effectif doit être définie à la lumière des règles d'interprétation de la Convention de Vienne sur le droit des traités.

La notion de bénéficiaire effectif est donc une notion internationale. Reste encore à en découvrir le sens. Le Commentaire OCDE qui représente le sens ordinaire à donner aux termes repris du Modèle de Convention⁸⁹⁰, nous indique que le destinataire d'un revenu ne sera pas considéré comme étant le bénéficiaire effectif s'il agit en réalité pour le compte d'une autre personne en tant qu'agent, mandataire ou comme simple relais⁸⁹¹. Toutefois, si le bénéficiaire effectif est également résident d'un Etat contractant, la convention de double imposition sera applicable⁸⁹². Une telle précision, bien qu'utile ne nous donne pas de définition complète de la notion de bénéficiaire effectif. Cette définition, il nous faudra donc la trouver par voie d'interprétation.

sance en matière d'impôt anticipé Suisse. En revanche, la Grande-Bretagne admet que la notion de bénéficiaire effectif est une notion de droit fiscal international autonome dans l'affaire (étonnement non fiscale) *Indofood (Indofood International Finance Ltd. V. JP Morgan Chase Bank NA*, Court of Appeal, 2nd March 2006, (2006) 8 ITLR 653 ; [2006] STC 1195) (Voir notamment : BAKER P., *Beneficial ownership*, p. 15ss ; FRASER R./ OLIVER J.D.B., *Beneficial Ownership*, p. 39ss).

⁸⁸⁷ BAKER P., *Beneficial ownership*, p. 23 ; OLIVER D./ LIBIN J./ VAN WEEGHEL S./ DU TOIT C., *Beneficial Ownership*, p. 47 ; OBERSON X., *La notion de bénéficiaire effectif*, p. 221.

⁸⁸⁸ DANON R., *bénéficiaire effectif*, p. 40 ; OBERSON X., *La notion de bénéficiaire effectif*, p. 220 ; OLIVER D./ LIBIN J./ VAN WEEGHEL S./ DU TOIT C., *Beneficial Ownership*, p. 323.

⁸⁸⁹ D'ailleurs, l'article 11 MC OCDE contient une définition exhaustive de la notion d'intérêt car les références aux droits internes doivent être évitées dans la mesure du possible (Commentaire OCDE ad art. 11 N. 21).

⁸⁹⁰ OBERSON X., *La notion de bénéficiaire effectif*, p. 218s.

⁸⁹¹ Commentaire OCDE ad. Art. 10 N. 12.1.

⁸⁹² Commentaire OCDE ad art. 10 N. 12.2.

La convention de Vienne sur le droit des traités, nous l'avons vu⁸⁹³, préconise une interprétation littérale, systématique et téléologique des dispositions conventionnelles⁸⁹⁴. L'interprétation littérale de la notion de bénéficiaire effectif entraîne plusieurs conclusions⁸⁹⁵. En premier lieu, la notion de bénéficiaire effectif (*beneficial owner*) ne s'intéresse qu'à la propriété des revenus et non pas aux caractéristiques subjectives du contribuable. Étant donné qu'il s'agit du bénéficiaire effectif des revenus, c'est la propriété de ces derniers qui nous intéresse et non pas la propriété des biens desquels ces revenus découlent. Le terme « effectif » quant à lui, rend évident le fait qu'il doit s'agir d'une approche économique de la réalité. Cependant, comme le note DANON : « (...) cette analyse économique ne permet pas de raisonner en transparence (*look through*) et d'ignorer tout bénéficiaire effectif intermédiaire. En effet, le concept de bénéficiaire effectif ne doit pas être confondu avec le test du bénéficiaire ultime (*ultimate beneficial owner*) »^{896, 897}. Le simple fait de ne pas être le dernier bénéficiaire d'un revenu ne retire pas automatiquement la qualité de bénéficiaire effectif. D'un point de vue systématique, la notion de bénéficiaire effectif

⁸⁹³ Titre V. Chapitre 1. Section 1. §1.2.

⁸⁹⁴ Une analyse très complète de ces différentes méthodes d'interprétation dans le cadre de la notion de bénéficiaire effectif a été effectuée par DANON R., *bénéficiaire effectif*, p. 40ss. Nous renvoyons donc le lecteur à cet article pour plus d'approfondissements.

⁸⁹⁵ L'argument selon lequel, les personnes ayant rédigé le Modèle OCDE avaient pleinement conscience de reprendre une notion de *common law* et que ces derniers auraient pu choisir n'importe quel autre terme si tel n'était pas leur souhait ne nous paraît pas convaincant (voir notamment : DU TOIT C in : OLIVER D./ LIBIN J./ VAN WEEGHEL S./ DU TOIT C., *Beneficial Ownership*, p. 54ss). En effet, nous avons de la peine à admettre (à la suite de VAN WEEGHEL ainsi que BIERLAAGH in : OLIVER D./ LIBIN J./ VAN WEEGHEL S./ DU TOIT C., *Beneficial Ownership*, p. 58ss et p. 65) que deux pays de droit civil aient eu pour intention, lorsqu'ils concluent un traité contenant la notion de bénéficiaire effectif, de reprendre une notion aussi propre au pays de *common law*. En effet, cette notion incarne en quelque sorte la spécificité des droits réels dans les pays de la *common law*, puisqu'elle permet de distinguer entre le propriétaire légal d'une chose ou d'un droit et le propriétaire économique. Cette distinction va fondamentalement à l'encontre de la compréhension d'un juriste de droit civil. Dès lors nous ne pouvons pas considérer que la notion internationale de « bénéficiaire effectif » reprend la définition prévue par la *common law*. De plus, selon le principe de l'interprétation concordante, il nous faut opter pour l'interprétation qui a le plus de chance d'être admise par les deux parties contractantes (OBERSON X., *La notion de bénéficiaire effectif*, p. 224).

⁸⁹⁶ DANON R., *bénéficiaire effectif*, p. 41.

⁸⁹⁷ Art. 2 al. 2 lettre b ACF 1962.

doit avoir une portée propre et on ne peut pas lui donner le même sens que l'exigence d'attribution du revenu qui, comme nous l'avons vu, découle de l'art. 1 du Modèle et de l'effet relatif des conventions de double imposition. Enfin, l'objectif de cette clause anti-abus doit être recherchée dans le cadre de l'interprétation téléologique de celle-ci. En l'occurrence, le concept de bénéficiaire effectif a été introduit dans le modèle OCDE afin d'éviter qu'une personne n'ayant pas droit aux avantages d'une convention en bénéficie tout de même en utilisant une personne résidant dans l'un des deux Etats contractant pour obtenir une réduction de l'imposition à la source dans l'autre Etat contractant⁸⁹⁸. Par conséquent, l'interprétation littérale, systématique ainsi que téléologique nous permet de conclure qu'est bénéficiaire effectif :

« La personne disposant du pouvoir réel de contrôler l'attribution ultérieure du revenu »⁸⁹⁹.

Cette définition n'est peut-être pas celle permettant de lutter le plus efficacement contre les abus, toutefois il s'agit d'une interprétation correcte faite selon la Convention de Vienne à la lumière de l'objet et du but des conventions. Les Etats sont toutefois libres d'aller au-delà en insérant des clauses anti-abus spécifiques et plus précises⁹⁰⁰.

Il est essentiel de ne pas mélanger la notion de bénéficiaire effectif telle que nous venons de la décrire avec la notion d'attribution du revenu que nous connaissons. Selon OLIVER, le bénéficiaire effectif d'un revenu serait la personne à qui ce revenu est attribué⁹⁰¹. Il n'est pas étonnant que cet auteur trouve des arguments à son point de vue dans le rapport sur les sociétés de personnes et qu'il finisse par remarquer : « (...) beneficial ownership should not necessarily be seen as being an anti-avoidance/anti-abuse measure. It can be seen as being more to do

⁸⁹⁸ BAKER P., *Beneficial ownership*, p. 15.

⁸⁹⁹ DANON R., *bénéficiaire effectif*, p. 43 ; Voir également : DANON R./ SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 344 ; OBERSON X., *La notion de bénéficiaire effectif*, p. 226 ; VOGEL K./LEHNER M., préface des art. 10-12, p. 897, N. 18.

⁹⁰⁰ Commentaire OCDE ad art. 1 n.11 ; OBERSON X., *La notion de bénéficiaire effectif*, p. 228.

⁹⁰¹ OLIVER in : OLIVER D./ LIBIN J./ VAN WEEGHEL S./ DU TOIT C., *Beneficial Ownership*, p. 60ss.

with qualification for the benefit of the treaty. It qualifies « resident » »⁹⁰². En effet, cela n'a rien d'étonnant, puisque cet auteur semble vouloir faire rentrer les notions de bénéficiaire effectif et d'attribution du revenu dans le même test. Ce dernier considère donc que le bénéficiaire effectif est la personne qui se voit attribuer le revenu selon le droit de l'Etat de résidence. Il faudrait dans un premier temps regarder si le contribuable est sujet à impôt sur le revenu pour lequel il cherche à se prévaloir des bénéfices de la convention, puis dans un second temps il faudrait vérifier que cette personne contrôle le revenu et n'agit pas simplement en tant qu'agent ou autres types d'intermédiaires. Ce point de vue, partant d'une idée correcte, semble confondre différentes notions que nous essayons justement de délimiter dans cette section⁹⁰³. Afin de se prévaloir d'une convention de double imposition conclue entre deux Etat contractants, un contribuable doit remplir différentes conditions. Ce dernier, nous l'avons vu, doit être assujéti à l'impôt en raison de certains critères que nous avons déjà parcourus, conformément à l'article 4 MC OCDE, afin d'être qualifié de résident d'un Etat contractant. Puis ce contribuable doit, en effet, se voir attribuer le revenu pour lequel il essaye de se prévaloir de la Convention. Cependant ceci ne découle pas de la notion de bénéficiaire effectif. Il s'agit de l'exigence d'attribution du revenu découlant de l'article 1 MC OCDE et incarnée notamment par le terme « payé à » de l'article 10 MC OCDE⁹⁰⁴. Ensuite, dans le cadre des articles 10, 11 et 12 MC OCDE, il faudra vérifier si le contribuable en question a le pouvoir réel de contrôler l'attribution ultérieure du revenu. Si c'est le cas ce dernier peut être considéré comme étant le bénéficiaire effectif dudit revenu. Enfin, comme nous le ver-

⁹⁰² OLIVER in : OLIVER D./ LIBIN J./ VAN WEEGHEL S./ DU TOIT C., *Beneficial Ownership*, p. 64.

⁹⁰³ OBERSON X., *La notion de bénéficiaire effectif*, p. 225.

⁹⁰⁴ Dans la mesure où l'exigence d'attribution du revenu et la notion de bénéficiaire effectif sont distinguées, on ne peut que contredire VAN WEEGHEL qui recommande la suppression des termes « paid to » et « recipient » des articles 10, 11 et 12 MC OCDE. En effet, ce dernier semble vouloir considérer l'attribution du revenu comme étant incluse dans la notion de bénéficiaire effectif : « The reverse question question, however, is no less relevant : is the beneficial owner the person to which the income is paid, the recipient ? » (VAN WEEGHEL S., *The Improper Use of Tax Treatie*, p. 87). Comme nous l'avons déjà expliqué, les deux notions doivent cependant être distinguées et nous ne voyons pas de raison valable à ce que les termes susmentionnés soient supprimés.

rons dans le prochain paragraphe, si une clause d'imposition effective est incluse, une exemption⁹⁰⁵ ne sera accordé par l'Etat de la source que si le contribuable est effectivement taxé sur ledit revenu.

§3. « *subject-to-tax clauses* »

Enfin, il s'agit de différencier l'exigence d'attribution du revenu des clauses d'assujettissement effectif, dites « *subject-to-tax clauses* ». Une telle clause prévoit que l'Etat de source ne garantira les bénéfices de la convention à un résident de l'autre Etat contractant que si ce dernier est effectivement imposé dans son Etat de résidence⁹⁰⁶. Cela ne constitue pas une condition d'application des conventions de double imposition. Il s'agit plutôt d'une mesure contre la double non-imposition qui n'intervient qu'une fois que le droit de taxer a été réparti.

Une « *subject-to-tax clause* » insérée dans une convention de double imposition permet à un Etat à qui le droit d'imposer n'aurait pas été attribué en vertu de la convention de n'exempter l'objet en question que si celui-ci est effectivement imposé dans le pays compétent. Le commentaire de l'OCDE reconnaît le droit aux Etats d'insérer une telle clause⁹⁰⁷.

Le problème, concernant ces clauses, est de savoir si l'élément de revenu est véritablement sujet à taxation dans l'autre pays contractant. La doctrine considère qu'un objet est soumis à taxation lorsque ce type de revenu est imposable de manière générale. Comme le constatent GASSNER et LANG⁹⁰⁸, les *subject-to-tax clauses* doivent être précises pour pouvoir être appliquées, et plus celles-ci sont précises plus elles ressemblent à ce que l'on qualifie de dispositions d'exclusion (*exclusion provision*⁹⁰⁹)

⁹⁰⁵ Les articles 10 et 11 MC OCDE entraîne automatiquement l'application de la méthode du crédit d'impôt. L'exemption sera applicable en cas de redevances, art. 12 MC OCDE.

⁹⁰⁶ SCHAUMBURG H., p. 427; VOGEL K., *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*, p. 112, N. 63.

⁹⁰⁷ *Commentaire OCDE*, Art. 23 A et 23 B, §35.

⁹⁰⁸ GASSNER W., LANG M., *Treaty Shopping*, p. 51.

⁹⁰⁹ GASSNER W., LANG M., *Treaty Shopping*, p. 49.

Une clause d'assujettissement effectif est la dernière étape de notre raisonnement. Afin de déterminer si une personne peut réclamer les bénéfices d'une convention de double imposition, nous avons vu qu'il faut commencer par regarder le champ d'application de la convention en question. Au niveau de son champ d'application personnel, il nous faut commencer par vérifier si la personne en est une au sens de la Convention, puis, si c'est le cas, si elle est résidente de l'un ou des deux Etats contractants (assujettissement à l'impôt). Cas échéant, nous devons vérifier que la personne se voit attribuer le revenu pour lequel elle souhaite bénéficier de la convention (attribution du revenu⁹¹⁰). Puis, si nous sommes dans le cadre des articles 10 à 12 MC OCDE nous devons éventuellement vérifier que ladite personne est le bénéficiaire effectif dudit revenu (bénéficiaire effectif). Enfin, si une clause d'assujettissement effectif est incluse, notre personne n'aura droit au bénéfice de la Convention que s'il est effectivement imposé dans son Etat de résidence sur le revenu en question.

Comme nous avons pu le voir, l'attribution du revenu ne correspond pas à une *subject-to-tax clause* dans la mesure où la première exigence ne réclame pas que le revenu soit effectivement taxé mais seulement qu'il soit attribué au contribuable réclamant les bénéfices de la Convention. Un contribuable exempté peut être assujetti à l'impôt, attributaire du revenu ainsi que bénéficiaire effectif, en revanche si le traité contient une *subject-to-tax clause* il ne pourra pas en bénéficier.

⁹¹⁰ Comme nous le verrons l'attribution faite par l'Etat de résidence doit être suivie par l'Etat de source.

Chapitre 3. Les conflits d'attribution du revenu

Section 1. Introduction

Le concept de conflit d'attribution du revenu (*Zurechnungskonflikte*) a été développé dans la doctrine dans le cadre particulier des sociétés de personnes⁹¹¹. Dans ce contexte l'attribution d'un revenu à deux contribuables distincts par plusieurs Etats est très fréquente. En effet, le traitement fiscal des sociétés de personnes variant sur un spectre allant de la transparence totale à l'opacité absolue, le contribuable peut être la société ou les associés⁹¹². Les débats doctrinaux furent nombreux avant⁹¹³ comme après⁹¹⁴ le rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes. Ce dernier recommandait d'une part à l'Etat de source de respecter l'attribution du revenu faite par l'Etat de résidence⁹¹⁵ et d'autre

⁹¹¹ Voir en particulier : DANON R., *thèse* ; DANON R., *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts* ; DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale* ; LANG M., *Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers* ; LANG M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* ; SALOME H., *International Taxation of Partnerships* ; VOGEL K./ LEHNER M., ad. Einl., p. 112, N. 4 et p. 165, N. 181a ss.

⁹¹² Commentaire OCDE ad. Art. 1 §2s. Sur les différences de traitement des sociétés de personnes, voir notamment l'annexe III du Rapport OCDE sur les sociétés de personnes listant les différentes entités et leur régime fiscal dans les pays membres de l'OCDE. Toutefois tous les pays ne sont pas inclus (par exemple l'Italie n'y figure pas). De plus, la fiabilité d'une telle liste suppose un échange de renseignements et mise à jour de ladite annexe qui n'existe pas en pratique. De plus, si une liste des caractéristiques est donnée, rien n'indique quel poids il faut donner à chaque critère. Ceci est critiqué en doctrine notamment par : SCHMIDT C., *Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht*, p. 495 ; RUSSO R., *Partnerships*, p. 124.

⁹¹³ DEBATIN H., *Personengesellschaften* ; HEMMELRATH A., *Personengesellschaften* ; HOCK B., *Personengesellschaften* ; KRABBE H., *Personengesellschaften* ; LEITNER R./ GAHLEITNER G., *Personengesellschaften* ; MANKE K., *Personengesellschaften* ; MÜHLEHNER J., *Personengesellschaft*.

⁹¹⁴ BAKER P., *Partnerships, trusts and other, non-corporate entities* ; BENDLIGER S., *Personengesellschaften* ; DANIELS ; DANON R., *thèse* ; DANON R., *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts* ; DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale* ; ENGELN F./ PÖTGENS F., *Partnerships*, p. 250ss ; LANG M., *Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers* ; LANG M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* ; LANG M., *Personengesellschaften* ; LE GALL J-P., *General Report* ; RUSSO R., *Partnerships* ; SALOME H., *International Taxation of Partnerships* ; SALVI I. ; SCHAFFNER J., *Partnerships* ; TOIFL G.

⁹¹⁵ Rapport OCDE sur les sociétés de personnes, N. 56 et Commentaire OCDE ad art. 4 §8.7.

part recommandait à l'Etat de résidence de respecter la qualification du revenu faite par l'Etat de source dans le cadre du crédit d'impôt⁹¹⁶. Comme nous allons le démontrer⁹¹⁷, ces recommandations représentent selon nous une interprétation correcte du Modèle OCDE et doivent dès lors être appliquée à toutes les Conventions conclues sur le modèle de la convention cadre de l'OCDE⁹¹⁸.

Puis, dans un second temps, DANON a élargi le champ d'applications de ces recommandations, notamment⁹¹⁹, aux cas de conflits d'attribution nés dans le cadre des trusts⁹²⁰. Enfin, en octobre 2007, le congrès international de l'IFA portait sur l'attribution du revenu ouvrant la porte une fois pour toute à une identification de la problématique en tant que telle⁹²¹. Dès lors, une solution uniforme à tous les conflits d'attribution est possible.

Nous avons vu, dans la première partie de cette contribution, que les règles d'attribution du revenu en droit fiscal se basent sur des choix de politique fiscale qui peuvent, ou non, respecter l'attribution civile du revenu et varient, par conséquent, d'un Etat à un autre. Ces différences dans les règles d'attribution du revenu sont la cause de toutes sortes de conflits d'attributions dont nous allons traiter.

Afin d'appréhender correctement la suite de notre raisonnement, il est essentiel de comprendre le mécanisme en deux temps d'élimination de la double imposition internationale. Le modèle de l'OCDE prévoit une première étape durant laquelle la compétence de taxer un revenu est répartie entre l'Etat de source et l'Etat de résidence. Il s'agit des règles

⁹¹⁶ Il s'agit dans ce cas de conflits de qualification qui ne rentrent pas dans le cadre de nos recherches. Voir le Rapport OCDE sur les sociétés de personnes, N. 102ss et Commentaire OCDE ad art. 23A et 23B §32.1ss.

⁹¹⁷ Titre V. Chapitre 3. Section 2. §3.3.

⁹¹⁸ Toutefois, nous verrons que l'exception prévue à l'exemple 16 du rapport n'est pas, selon nous, conforme à une interprétation correcte de la Convention et ne doit dès lors pas être appliquée aux conventions antérieurement conclues.

⁹¹⁹ DANON et SALOMÉ utilisent également les recommandations du rapport OCDE pour résoudre les conflits d'attributions dans le cadre de prestations entre société sœurs, DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 352.

⁹²⁰ DANON R., *thèse* ; DANON R., *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts*

⁹²¹ Cahier de droit fiscal international Vol. 92b.

distributives (les articles 6 à 21). Celles-ci peuvent trancher en faveur d'une compétence exclusive d'un Etat ou une compétence partagée. Lors de la seconde étape, qui a lieu d'être uniquement en présence d'un droit d'imposition partagé (NB : pas en cas de droit d'imposition exclusif), l'Etat de résidence doit éliminer la double imposition résiduelle due à une imposition limitée dans l'Etat de source et illimitée dans l'Etat de résidence. Il le fera par voie d'exemption du revenu ou par voie de crédit d'impôt^{922, 923}.

Cette différence fondamentale dans la position de l'Etat a pour conséquence une distinction entre les cas de double imposition. En effet, le modèle est structuré de telle sorte qu'il différencie les cas de double imposition où un Etat de résidence et un Etat de source sont concernés (conflit « source – résidence ») des cas où deux Etats de résidence sont impliqués (conflit « résidence – résidence »)⁹²⁴ et applique à ces deux catégories de conflits des règles différentes. L'ensemble des règles distributives du modèle ne s'appliquent qu'aux cas de double imposition impliquant un Etat de source. Seul l'article 9 du Modèle, traitant des rectifications de bénéfices entre entreprises associés, concerne des cas de conflits résidence – résidence. Il s'agit, en effet, d'un conflit résidence – résidence puisqu'il implique deux entreprises distinctes qui se font imposer de manière illimitée (c'est-à-dire par leur Etat de résidence) sur un même revenu (à cause d'une rectification du bénéfice imposable chez la société prestatrice et à titre de revenu chez la société bénéficiaire) par deux Etats distincts.

Il peut être utile de préciser qu'il ne faut pas confondre l'article 4 al. 3 MC avec une disposition réglant les conflits résidence – résidence. Lorsqu'un contribuable est considéré comme étant résidant de deux Etats distincts qui tout deux l'imposent sur l'entier de ses revenus et de sa fortune, nous sommes dans le cadre d'un conflit d'assujettissements illimités. Il faut dans ce cas déterminer quel est

⁹²² Art. 23 A et 23 B MC OCDE.

⁹²³ En ce qui concerne les articles 10 et 11, seule la méthode du crédit d'impôt est applicable.

⁹²⁴ Conformément à l'article 1 du Modèle il est toutefois nécessaire d'avoir au minimum un Etat de résidence.

l'Etat de résidence du contribuable au sens de la convention. L'article 4 al. 3 du Modèle permet de déterminer à travers des règles en cascade quel est cet Etat (*tie breaker rule*). Ce type de conflit n'est pas considéré comme étant un conflit résidence-résidence dans la mesure où il s'agit d'un seul et même contribuable résident de deux Etats distincts et non pas deux contribuables résidents d'Etats distincts tout deux assujettis de manière illimitée sur un même revenu.

Nous devons distinguer ces deux types de conflits dans la mesure où seuls les conflits source – résidence peuvent être résolus par la Convention OCDE. Nous allons donc voir des exemples de conflits d'attributions, puis nous verrons comment résoudre ces conflits source – résidence. Finalement nous verrons pourquoi les conflits résidence – résidence ne peuvent pas être résolus.

Section 2. Les conflits source – résidence

§1. Définition

Le conflit d'attribution « source – résidence » est défini par DANON et SALOME comme étant un état de fait dans lequel : « bien qu'appliquant la même règle distributive, les deux Etats contractants [à savoir un Etat de source et un Etat de résidence] allouent alors *lege fori* l'élément de revenu ou de fortune concerné à un sujet fiscal différent »⁹²⁵.

C'est le cas lorsqu'une personne résidant dans un Etat est considérée en vertu du droit fiscal interne de cet Etat comme ayant reçu un revenu provenant d'une personne située dans l'Etat de source, alors que cet Etat de source attribue ce revenu à l'un de ses résidents ou à une tierce personne située dans un troisième Etat.

C'est également le cas lorsque, à l'inverse, une personne résidente dans un Etat R ne se voit pas attribuer un revenu découlant de l'Etat S alors que l'Etat S en revanche lui attribue ce revenu. Il s'agit en

⁹²⁵ DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 346.

l'espèce d'un cas de double non-imposition puisque l'Etat de source va réduire son droit d'imposer alors que l'Etat de résidence n'imposera pas ce revenu. Toutefois, nous considérons qu'il s'agit tout de même d'un conflit d'attribution puisque la règle d'attribution entre les deux Etats diverge.

§1.1. Exemple – Les distributions dissimulées de bénéfiques.

Afin de mieux comprendre notre raisonnement et voir les questions qui se posent dans le cadre des conflits d'attributions, nous allons prendre un exemple à savoir celui des distributions dissimulées.

Admettons par hypothèse que les conventions de double imposition conclues entre les différents Etats soient en tout point identiques au Modèle de Convention de l'OCDE. Nous prions le lecteur de partir de cette hypothèse pour tous les exemples qui seront présentés par la suite.

Dans cet exemple⁹²⁶, une société, ayant son siège ainsi que sa direction effective en Suisse, effectue une prestation appréciable en argent en faveur de sa société sœur. Cette dernière est résidente de l'Etat R2. La Suisse, selon l'article 58 al. 1 lettre c LIFD⁹²⁷, dans un premier temps, va redresser le bénéfice imposable de sa société résidente, à hauteur de la distribution occulte⁹²⁸. Puis, sous l'angle de l'impôt anticipé, en vertu de l'article 4 LIA, elle appliquera la théorie du bénéficiaire direct⁹²⁹, et va attribuer la distribution occulte à la société sœur. Le Pays R2, en revanche, attribue le revenu, selon une théorie analogue à celle du triangle⁹³⁰, à la société mère qui se trouve dans un Etat R1.

⁹²⁶ Tiré de : DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 353ss

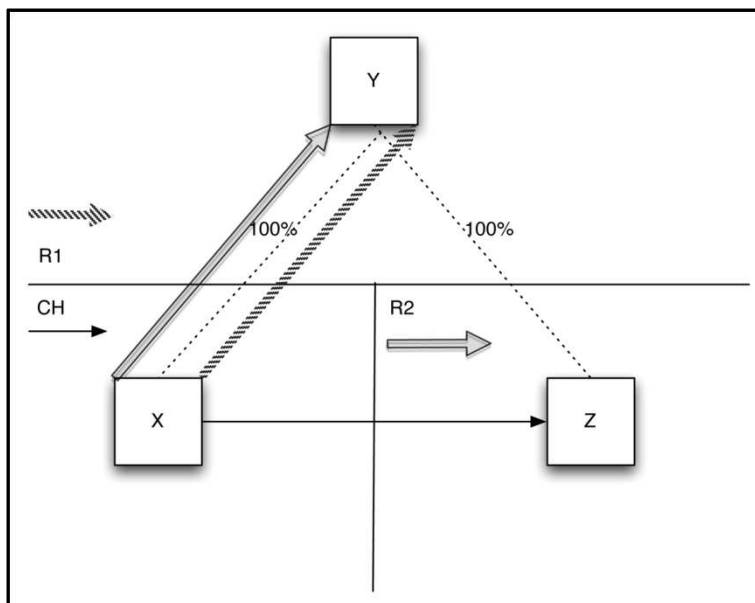
⁹²⁷ Par hypothèse, il s'agit de la non comptabilisation d'un produit. Par exemple de la vente d'une participation à sa valeur comptable et non vénale.

⁹²⁸ Titre III. Chapitre 5. Section 2. §2.2.2 (A).

⁹²⁹ Titre III. Chapitre 5. Section 1. §3.2.

⁹³⁰ Titre III. Chapitre 5. Section 2. §2.2.

Exemple 1 :



Si aucune solution n'est recherchée, chaque Etat va faire référence à son droit fiscal interne (*lex fori*) et différents conflits d'attributions vont se produire. Dans une perspective source – résidence, la Suisse va réduire son taux de retenue à la source sur la prestation appréciable en argent effectuée par X en faveur de Z conformément à l'article 10 de la convention S – R2⁹³¹. Dans la mesure où la société Z ne détient pas 25% au moins du capital de X, l'impôt anticipé sera réduit à 15%⁹³². De son côté, R2 ne va pas accorder un crédit pour les 15 % d'impôts payés dans l'Etat S dans la mesure où le droit interne de R2 considère que la prestation appréciable en argent a été payée à Y. SA résidente de l'Etat R1. Enfin, l'Etat R1 va pouvoir imposer Y sur la distribution dissimulée qu'il lui attribue en raison d'une théorie ana-

⁹³¹ Les prestations appréciables en argent sont, à notre avis, des dividendes au sens de l'article 10 al. 3 MC OCDE. Sur la controverse, voir notamment : DANON R./ GLAUSER P-M., *Cross-border Dividends*, p. 507.

⁹³² Art. 10 al. 2 lettre c.

logue à celle du triangle. Toutefois l'Etat R1 aura très certainement un mécanisme de réduction pour participation (*participation exemption*) permettant à Y de ne pas se voir imposer effectivement sur cette distribution. Dès lors l'Etat R1 n'accordera pas non plus de crédit pour l'impôt perçu en Suisse. Il y aura donc une double imposition résiduelle de 15%⁹³³.

D'autre part, du point de vue résidence – résidence⁹³⁴, nous avons vu que la Suisse en tant qu'Etat de résidence de X. SA va redresser son bénéfice imposable en réintégrant la prestation indument déduite⁹³⁵. De son côté R1, agissant à titre d'Etat de résidence de la société Y, va également imposer cette même prestation auprès de Y SA à titre de bénéfice. Toutefois, en l'espèce, la double imposition a de grandes chances de n'être que virtuelle dans la mesure où la plupart des Etats prévoient des mécanismes permettant de réduire la double imposition économique résultant de distribution de bénéfice entre une société-fille et une société-mère⁹³⁶. De nombreux problèmes se posent dans le cadre des prestations effectuées entre entreprises associées. Toutefois cette problématique très particulière des prix de transfert (*transfer pricing*) sort du cadre de notre recherche.

§2. Nécessité de résoudre ce conflit

Avant de regarder comment résoudre les conflits d'attribution « source – résidence », il est nécessaire de savoir si ces derniers doivent être résolus par les conventions de double imposition. Nous avons défini les conflits d'attribution comme l'attribution d'un même revenu par

⁹³³ Dans l'hypothèse où l'Etat R1 n'aurait pas prévu de mécanisme de réduction pour participation, il imposera la distribution dissimulée entre les mains de Y. Cependant lorsqu'il s'agira d'accorder un crédit pour l'impôt perçu en Suisse, R1 considérera que le taux admissible de retenue à la source était de 5% puisque Y. SA détient 100% de X. SA. Il y aura donc dans ce cas une double imposition résiduelle de 10%.

⁹³⁴ Nous traiterons plus loin dans notre thèse de la problématique bien particulière des conflits résidence – résidence et nous verrons l'impossibilité totale de faire fonctionner le Modèle OCDE lorsqu'aucun Etat de source n'est impliqué dans la double imposition (à l'exception des cas particuliers liés aux entreprises associées et à l'article 9 du modèle). Titre V. Chapitre 3. Section 3.

⁹³⁵ Art. 58 al. 1 lettre c LIFD.

⁹³⁶ En Suisse, par exemple, il s'agirait de la réduction pour participations, article 69 LIFD.

deux Etats à deux personnes différentes. Il s'agit donc, par définition, de cas de double imposition économique^{937, 938}. Or, nous avons vu⁹³⁹ qu'une interprétation textuelle, systématique et téléologique des règles distributives du Modèle OCDE permet de conclure qu'une identité de contribuable n'est pas nécessaire à l'application de la Convention et que par conséquent les cas de double imposition économique sont également visés par ce dernier.

§3. Les différentes approches possibles

Ayant établi que les cas de conflits d'attribution doivent être résolus, il est nécessaire de déterminer de quelle façon ceci doit être accompli⁹⁴⁰. A la suite de DANON⁹⁴¹, nous avons vu que le Modèle OCDE exige une attribution du revenu mais ne nous dit rien en ce qui concerne la personne qui doit se voir attribuer le revenu⁹⁴². Dès lors, l'exigence d'attribution du revenu contenue à l'article 1 du Modèle de Convention et que l'on retrouve dans les règles distributives à travers des expressions telles que : « payé à » une personne⁹⁴³, « tire de »⁹⁴⁴, « reçoit »⁹⁴⁵, « d' »⁹⁴⁶ une entreprise ou d'une personne, « bénéfi-

⁹³⁷ On distingue la double imposition juridique de la double imposition économique. La double imposition juridique est définie comme étant : « l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques. » (Modèle de Convention de l'OCDE, n. 1, Introduction) La double imposition économique, de l'autre côté, est provoquée lorsque des impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats pour le même fait générateur et pour des périodes identiques sont prélevés entre les mains de deux contribuables distincts.

⁹³⁸ DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 354; LANG, *double non-imposition, rapport général IFA 2004*, p. 80; PIRES, *International Juridical Double Taxation*, p. 49 ; VOGEL K./LEHNER M., *Ad. Einl.*, p. 165, N. 181a.

⁹³⁹ Titre V. Chapitre 1. Section 1. §1.2.

⁹⁴⁰ DANON R., *thèse*, p. 296ss ; DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 346.

⁹⁴¹ Le raisonnement qui va suivre est également tiré du même auteur, DANON R., *thèse*, p. 296ss.

⁹⁴² ARNOLD B. J./ SASSEVILLE J./ ZOLT E. M., *Summary of the Proceeding of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century*, p. 240; AULT H.J., *Identification Characteristics of The Taxpayer*, p. 263; DANON R., *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts*, p. 216 ; DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 346.

⁹⁴³ Articles 10 al. 1, 11 al. 1, 18, 19 al. 1 et 2 MC OCDE.

⁹⁴⁴ Articles 6 al. 1, 10 al. 5, 13 al. 1 et 4, 17 al. 1 MC OCDE.

⁹⁴⁵ Articles 15 al. 1, 2 et 3, 16, 20, 23 A et 23B MC OCDE.

ciaire »⁹⁴⁷, « réalisé par »⁹⁴⁸ ou « attribués à »⁹⁴⁹, doit être interprétée puisqu'il n'existe pas de définition autonome de ces termes dans le Modèle⁹⁵⁰.

Une telle interprétation doit se faire conformément à l'article 3 al. 2 MC OCDE selon lequel : « [...] tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État [...] »⁹⁵¹. Ce renvoi de principe à la *lex fori*, n'est pas satisfaisant dans la mesure où, lorsque l'attribution du revenu est faite par renvoi au droit interne des États contractants, cela donne lieu à des conflits d'attribution du revenu et donc à des doubles impositions^{952- 953}. Il nous semble dès lors raisonnable de retenir que « le contexte exige une interprétation différente »⁹⁵⁴. À ce sujet, SALOME nous dit d'ailleurs: « [...] divergences in personal attribution of income may also result in double taxation or double non-taxation, which , with regard to the former, runs against the object and purpose of tax treaties. As far as divergences in the personal attribution of income are concerned, it seems thus fair to consider that an autonomous interpretation of undefined treaty terms should be given priority. »⁹⁵⁵ Cette interprétation différente doit être effectuée selon les règles interprétatives de la Convention de Vienne sur le droit des Traités⁹⁵⁶. En l'occurrence, le Modèle de Convention vise notamment à éviter les cas de double imposition, par conséquent une interprétation téléologique de l'exigence

⁹⁴⁶ Article 6 al. 4, 7 al. 1, 13 al. 2, 21 al. 1 MC OCDE.

⁹⁴⁷ Article 21 al. 2 MC OCDE.

⁹⁴⁸ Article 9 al. 1 et 2 MC OCDE.

⁹⁴⁹ Article 17 al. 2 MC OCDE.

⁹⁵⁰ DANON R., *thèse*, p. 297.

⁹⁵¹ Sur l'article 3 al. 2 voir notamment : AVERY JONES J. ET AL., *The interpretation of tax treaties*, p. 14ss et 90ss.

⁹⁵² Comme nous l'avons vu sous : Titre V. Chapitre 3. Section 2.§1.1.

⁹⁵³ Voir : DANON R., *thèse*, p. 297 qui explique pourquoi une telle référence à la *lex fori* était possible il y a de cela vingt ans mais ne l'est plus aujourd'hui.

⁹⁵⁴ La doctrine Suisse de manière générale considère qu'un renvoi à la *lex fori* ne doit être utilisé qu'en *ultima ratio*. Voir notamment : SALOME H., *International Taxation of Partnerships* p. 45.

⁹⁵⁵ SALOME H., *International Taxation of Partnerships* p. 46.

⁹⁵⁶ Voir : Titre V. Chapitre 1. Section 1.§1.2.

d'attribution nous force à chercher une solution permettant de résoudre au mieux les cas de double imposition du revenu.

Pour ce faire, trois solutions s'offrent à nous. Il s'agit, pour la première possibilité, d'interpréter les règles distributives de façon à en dégager une règle d'attribution. La seconde solution serait de suivre l'attribution faite par l'Etat de la source. Enfin, une dernière option serait de décider de suivre l'attribution faite par l'Etat de résidence.

§3.1. Attribution autonome des règles distributives

Une approche cherchant à interpréter les règles distributives du modèle OCDE de façon à dégager une règle d'attribution du revenu a été défendue par LISSI⁹⁵⁷ dans le cadre des prestations appréciables en argent. Selon ce dernier, l'expression « payé à » contenue dans l'article 10 du Modèle de l'OCDE doit être interprétée de manière autonome et ce conformément à l'article 3 al. 2 MC OCDE. Poursuivant une telle interprétation, ce dernier arrive à la conclusion que le terme « payé à » justifie une application de la théorie du triangle dans les cas de distributions dissimulées à un proche. Un tel raisonnement ne se justifie, à notre avis, pas. En effet, le terme « payé à », bien que représentant la condition selon laquelle un revenu doit être attribué à un contribuable, ne prévoit en aucun cas à qui le revenu doit être attribué. Les règles d'attribution restent donc du ressort des droits domestiques. Dès lors, l'interprétation de l'article 10 du modèle ne devrait pas permettre de déduire, comme le fait LISSI, que la théorie du triangle doit être appliquée par les deux Etats contractants.

De plus, même si nous venions à admettre que le terme « payé à » entraîne l'application de la théorie du triangle, force est de constater que l'interprétation de LISSI ne donne pas une définition uniforme de la condition d'attribution du revenu, et que par conséquent une telle interprétation ne permet pas de résoudre d'autres types de conflits d'attribution pouvant naître de cette même norme.

⁹⁵⁷ LISSI A., p. 218ss.

§3.2. Attribution selon l'Etat de source

Selon LANG⁹⁵⁸, face à une situation internationale, un Etat doit simplement appliquer les mêmes règles d'attribution que dans les situations purement domestiques. Cela signifie que l'Etat de résidence décidera de l'attribution du revenu lorsqu'il devra déterminer s'il accorde un crédit ou une exemption d'impôt et l'Etat de source décidera de l'attribution du revenu lorsqu'il devra déterminer s'il peut prélever, et avec quel pourcentage, un impôt à la source. L'interprétation de la notion d'attribution du revenu par simple renvoi au droit interne a le net avantage d'être aisée à appliquer. En effet, l'administration n'a pas besoin de connaître ou d'appliquer un autre droit que le sien. Toutefois, cette solution, fort simple au demeurant, n'est pas satisfaisante.

§3.2.1. Exemple – Les distributions dissimulées de bénéficiaires

Dans notre exemple précédent, la Suisse, appliquant la théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôt anticipé⁹⁵⁹, va attribuer un dividende à la société sœur, Z, située dans l'Etat R2 et retenir un impôt anticipé de 15 %⁹⁶⁰. R2, en revanche, considère que le dividende a été payé à la société mère résidente de l'Etat R1, selon une théorie analogue à celle du triangle⁹⁶¹. Il ne prélève, par conséquent, aucun impôt sur la distribution dissimulée qui n'apparaît pas dans les comptes de Z SA. Il ne peut pas non plus accorder un crédit d'impôt pour les 15% d'impôt à la source payé en Suisse dans la mesure où il n'y a pas d'impôt perçu sur lequel créditer ledit montant. La Suisse réduirait donc son taux d'imposition de 35% à 15 % en application d'une convention de double imposition conclue entre elle et l'Etat R2 alors qu'aucune double imposition n'intervient entre ces deux pays. Dans un second temps, nous pouvons également constater que la Suisse refusera de baisser son taux d'impôt à la source à 5% conformément à

⁹⁵⁸ LANG M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, p. 38.

⁹⁵⁹ Art. 4 LIA.

⁹⁶⁰ Art. 10 al. 2 lettre b, dans la mesure où Z SA ne possède pas 25% au moins de X SA.

⁹⁶¹ Voir ASA 59, p. 496ss, où une société Suisse octroie un prêt sans intérêt à une société-sœur résidente des Pays-Bas. La Suisse rejette la demande en remboursement de l'impôt anticipé effectuée par l'actionnaire commun résident en Suisse en raison de l'application de la théorie du bénéficiaire directe en matière d'impôt anticipé.

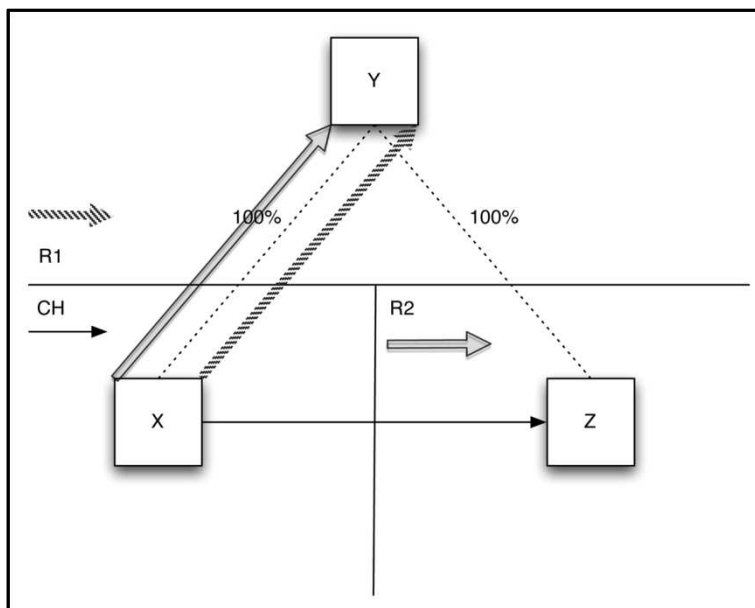
la Convention conclue avec l'Etat R1 et ce, bien qu'une double imposition du revenu occulte ait lieu dans ce cas précis⁹⁶². De plus, l'Etat R2 ne pourra pas accorder de crédit d'impôt conformément aux articles 23 de sa convention conclue avec la Suisse, dans la mesure où, selon le droit de l'Etat R2, il n'y a pas de revenu ni d'impôt sur lequel créditer la taxe suisse.

Cette solution est celle adoptée à l'heure actuelle par l'Administration fédérale des contributions qui a pris position dans son exemple 22 de son annexe I à la circulaire no. 5 du 1^{er} juin 2004 sur les restructurations d'entreprises⁹⁶³. En effet, dans ce cas particulier, une participation détenue par une société suisse est transférée à sa valeur comptable à une société sœur néerlandaise détenue par une société étrangère. La prestation appréciable en argent constituée par la différence entre la valeur vénale et la valeur comptable est attribuée selon la théorie du bénéficiaire directe à l'actionnaire. Dès lors, selon l'AFC, c'est la Convention conclue entre la Suisse et les Pays-Bas qui s'applique et qui permet une réduction de l'impôt anticipé au taux de 15 % (et non de 5% si l'on avait admis que le dividende était effectué à la société mère conformément à la théorie du triangle, ou conformément à l'attribution faite par l'Etat de résidence). Les Pays-Bas, quant à eux, attribuent le revenu à la société mère conformément à un raisonnement analogue à celui de la théorie du triangle et n'ont par conséquent aucun impôt ou revenu sur lequel créditer les 15% d'impôt à la source perçu en Suisse.

⁹⁶² Toutefois, la double imposition entre la Suisse et l'Etat R1 n'est que virtuelle dans la mesure où l'Etat R1 prévoit certainement un mécanisme permettant d'éviter la double imposition économique des bénéfices d'une entreprise une première fois auprès de l'entreprise et une seconde fois lorsqu'ils sont distribués.

⁹⁶³ Pour une critique de la solution proposée voir : DANON R., *Restructurations internationales*, p. 306ss.

Exemple 1 :



Alors que cet exemple est un simple cas de double imposition économique entre un Etat de résidence, R1, et un Etat de source, CH, le cas n'est pas résolu et la double imposition subsiste. Un résultat aussi insatisfaisant ne peut être le fruit d'une interprétation correcte de la notion d'attribution du revenu.

§3.3. Attribution selon l'Etat de résidence

§3.3.1. Le rapport sur les sociétés de personnes

A. Le principe

En 1999, nous l'avons vu, l'OCDE adopte le rapport sur les sociétés de personnes afin de résoudre les conflits ayant leurs origines dans la différence d'imposition⁹⁶⁴ des sociétés de personnes⁹⁶⁵. Toutefois, le rapport admet que sa réponse aux conflits d'attribution s'applique à d'autres entités⁹⁶⁶.

Selon le rapport sur les sociétés de personnes, repris dans le commentaire OCDE⁹⁶⁷, l'Etat de source doit appliquer la convention avec l'Etat de résidence, et éventuellement réduire son taux de retenue à la source, si ce dernier attribue l'élément de revenu à l'un de ses résidents⁹⁶⁸. En d'autres mots, l'exigence d'attribution du revenu doit être remplie selon le droit de l'Etat de résidence. Par conséquent, si un dividende émis par une société dans l'Etat de source est attribué à une société de personne en tant qu'entité distincte selon le droit de son Etat de résidence, l'Etat de la source doit réduire son impôt à la source conformément à l'article 10 al. 2 du Modèle OCDE. C'est le cas même si l'Etat de source considère la société de personnes comme

⁹⁶⁴ Un Etat peut choisir d'imposer les sociétés de personnes comme des sociétés – c'est-à-dire comme des entités ayant leurs propres capacités contributives – ou comme des entités transparentes – c'est-à-dire en taxant les associés sur leurs parts dans l'entreprise. Commentaire OCDE ad. Art. 1 § 2s.

⁹⁶⁵ Les conclusions de ce rapport ont été insérées dans le Commentaire de l'OCDE en avril 2000.

⁹⁶⁶ Rapport sur les sociétés de personnes N.1.

⁹⁶⁷ Rapport OCDE sur les sociétés de personnes, N. 56 et Commentaire OCDE ad Art. 1 §1 2ss et Art. 4 §8.7.

⁹⁶⁸ Commentaire OCDE ad Art. 4 § 8.7 : « In such a case, since the income of the partnership “flows through” to the partners under the domestic law of that State, the partners are the persons who are liable to tax on that income and are thus the appropriate persons to claim the benefits of the conventions concluded by the States of which they are residents. This latter result will be achieved even if, under the domestic law of the State of source, the income is attributed to a partnership which is treated as a separate taxable entity ».

étant transparente et attribue par conséquent le revenu aux associés résidents dans un troisième Etat.

De plus, si deux Etats de résidence attribuent le dividende à l'un de leurs résidents, les conventions conclues par l'Etat de source avec les deux Etats de résidences vont s'appliquer. Dès lors, l'Etat de la source devra réduire son taux d'imposition au plus bas prévu par les deux conventions⁹⁶⁹.

B. L'exception

Une exception au principe selon lequel l'Etat de source doit respecter l'attribution faite par l'Etat de résidence a été introduite dans le rapport à son exemple 16 et a été reprise dans le Commentaire OCDE de l'article 1⁹⁷⁰ :

« Lorsqu'une société de personnes est considérée comme un résident d'un Etat contractant, les dispositions de la convention qui limitent le droit de l'autre Etat contractant d'imposer la société de personnes sur son revenu ne sont pas applicables lorsqu'il s'agit de limiter le droit de cet autre Etat d'imposer les associés de la société de personnes qui sont ses propres résidents sur leur part du revenu de cette dernière. »

Dès lors, lorsque l'Etat de la source attribue le revenu à l'un de ses résidents, aucun traité ne réduira son droit d'imposer ses propres résidents sur un revenu gagné dans sa propre juridiction. Ce point du rapport a été l'objet de vives discussions lors de la préparation du rapport et n'a pas fait l'unanimité auprès des délégués⁹⁷¹. DANON, remarque qu'une telle exception a pour effet de transformer un conflit « source – résidence » en un conflit « résidence – résidence »⁹⁷². Or, de tels conflits ne peuvent être résolus par le modèle tel qu'il est conçu comme

⁹⁶⁹ Commentaire OCDE, ad. Art. 1 §6.5; Rapport sur les sociétés de personnes, §74.

⁹⁷⁰ Rapport sur les sociétés de personnes, N.128 ad exemple 16; Commentaire OCDE, ad. Art. 1 §6.1.

⁹⁷¹ Rapport sur les sociétés de personnes N. 126s ad exemple 16.

⁹⁷² DANON R., *thèse*, p. 322s ; DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 363s.

nous le verrons plus loin⁹⁷³. Pour cette raison, une telle exception ne peut se justifier par voie d'interprétation et n'est pas souhaitable. Dès lors, nous considérons⁹⁷⁴ que l'Etat de source reste lié aux conventions qu'il a conclu avec un Etat de résidence dans la mesure où ce dernier attribue un revenu à l'un de ses résident, et ce même si l'Etat de source attribue ce même revenu à l'un de ses propres résidents.

C. Les conflits de qualifications

Dans un second temps, l'Etat de résidence devra accorder un crédit ou une exemption d'impôt aux personnes auxquelles il attribue le revenu⁹⁷⁵ pour les impôts qui ont été payés à l'Etat de source « conformément aux dispositions de la présente convention »⁹⁷⁶. Des conflits peuvent apparaître lorsque les droits internes de l'Etat de résidence et de l'Etat de source divergent quant à la qualification du revenu et donc quant à la détermination de la règle distributive applicable. De tels conflits sont appelés conflits de qualification (*qualification conflicts*)⁹⁷⁷. Ces conflits sortent du cadre de notre recherche, toutefois dans la mesure où le rapport sur les sociétés de personnes traite de ces problèmes, nous jugeons intéressant de brièvement expliquer la solution qui a été adoptée⁹⁷⁸. Celle-ci découle de l'exigence des articles 23 A et

⁹⁷³ Titre V. Chapitre 3. Section 3. §.2.

⁹⁷⁴ A la suite de : DANIELS, p. 167 ; DANON R., *thèse*, p. 322s ; DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 363s ; SALOME H., *International Taxation of Partnerships*, p. 74ss. Contra: RUSSO R., *Partnerships*, p. 125 ; AIGNER H-J./ ZÜGER M., *Personengesellschaften*, p. 311. En effet, selon ces derniers, l'exception n'est pas valable car c'est dans tous les cas l'Etat de la source qui doit déterminer l'attribution du revenu.

⁹⁷⁵ Rapport sur les sociétés de personnes, N.139 ad exemple 18.

⁹⁷⁶ Article 23 A al. 1 et article 23 B al. 1 MC OCDE.

⁹⁷⁷ « [...] l'Etat de la résidence et l'Etat de la source appliquent des articles différents de la convention en fonction de différences entre leurs droits internes. » Rapport sur les sociétés de personnes, N. 94.

⁹⁷⁸ Afin d'approfondir la problématique se référer à : AVERY JONES J., *Qualification Conflicts*, p. 43ss ; BENECKE A./ SCHNITGER A., *Qualifikationskonflikten*, p. 439ss ; CHEBOUNOV A., *Die Qualifikationsproblematik* ; DANON R./ SALOMÉ H., *Conflicts of qualification* ; DANON R./ SALOME H., *Double Non-Taxation*, p. 686ss ; DEBATIN H., *Qualifikationsprobleme*, p. 493ss ; ENGELEN F., *Interpretation*, p. 502ss ; ENGELEN F./ PÖTGENS F., *Partnerships*, p. 254ss ; HANNES B., *Qualifikationskonflikte* ; LANG M., *Qualifikationskonflikte*, p. 129ss ; LOUKOTA H., *Qualifikationskonflikte*, p. 70ss ; PHILIPP A., *Verschiedenheit der Steuersysteme der Vertragstaaten* ; RUST A., *The New Approach*

B qui impose à l'Etat de résidence d'accorder un crédit ou une exemption à tout revenu qui a été imposé par l'Etat de la source en conformité à la Convention. L'interprétation de l'expression « conformément aux dispositions de la présente convention » est exprimée dans le rapport sur les sociétés de personnes comme étant la suivante :

« Lorsque, en raison de différences entre les législations internes de l'Etat de la source et de l'Etat de la résidence, le premier applique à un élément de revenu particulier des dispositions de la convention qui diffèrent de celles que l'Etat de la résidence aurait appliquées à ce même élément de revenu, le revenu demeure imposé conformément aux dispositions de la convention, dans ce cas selon l'interprétation de l'Etat de la source. Dans ce cas, l'article 23 exige donc que l'allègement de la double imposition soit accordé par l'Etat de la résidence en dépit du conflit de qualification résultant de ces différences entre les droits internes. »⁹⁷⁹

En d'autres termes, l'Etat de résidence lorsqu'il accorde un crédit ou une exemption d'impôt doit respecter la qualification du revenu faite par l'Etat de source⁹⁸⁰. Cette solution n'est toutefois valable que pour les cas de conflits de qualification, c'est-à-dire pour les cas où la divergence entre les deux Etats quant à la règle distributive à appliquer est due aux différences dans le droit internes des Etats contractants⁹⁸¹. Les divergences liées à une interprétation divergente des faits ou des articles de la convention ne sont pas concernées. Ces dernières ne peuvent être résolues que dans le cadre de la procédure amiable prévue par l'article 25 MC OCDE.

to Qualification Conflicts, p. 45ss ; VOGEL K., *Conflicts of Qualification* ; WOLFRAM D., *Qualifikationskonflikte*, p. 517ss.

⁹⁷⁹ Rapport sur les sociétés de personnes, N. 105 ad exemple 13 ; Commentaire OCDE, ad Art 23 A et 23 B § 32.3.

⁹⁸⁰ A noter toutefois que la Suisse a émis une réserve à ce sujet : « la Suisse se réserve le droit de ne pas appliquer les règles édictées au paragraphe 32 dans les cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'Etat de la source postérieure à la signature d'une convention » Rapport sur les sociétés de personnes, Annexe II, N. 27 ; Commentaire OCDE ad Art. 23 A et 23 B § 81.

⁹⁸¹ Rapport sur les sociétés de personnes, N. 108 ad exemple 14 ; Commentaire OCDE ad art. 23 A et 23 B N. 32.5.

§3.3.2. *L'application des principes dégagés dans le rapport sur les sociétés de personnes*

La solution proposée par le rapport sur les sociétés de personnes permet de régler efficacement les doubles impositions dues à des conflits d'attribution du revenu. En effet, l'article 1 du modèle de convention codifie l'effet bilatéral des traités. Dans les conflits d'attribution source – résidence, il est nécessaire d'avoir un revenu produit dans un Etat de source qui rentre dans la sphère fiscale de l'Etat de résidence⁹⁸². Si l'attribution n'était pas déterminée par l'Etat de résidence, l'Etat de source devrait réduire son droit de taxer pour éviter une double imposition qui ne peut exister⁹⁸³.

Cette solution constitue par conséquent l'interprétation correcte de l'exigence d'attribution du revenu. Dès lors, celle-ci doit s'appliquer à tous les cas de conflits d'attribution et non pas uniquement aux conflits où des sociétés de personnes sont impliquées.

De plus, nous rattachant à une interprétation statique⁹⁸⁴ des Conventions de double imposition, nous considérons que les modifications apportées par le rapport sur les sociétés de personnes ne s'appliquent qu'aux conventions conclues après lesdites insertions, c'est-à-dire avant l'an 2000. En effet, comme l'énonce VOGEL : « When interpreting treaties concluded by OCDE member States, only that edition of the MC Commentary, which was applicable at the time of the treaty's completion can be binding »⁹⁸⁵. Néanmoins si ces modifications n'apportent qu'une clarification et rien de véritablement nouveau,

⁹⁸² DANON R./ SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 361.

⁹⁸³ Puisque l'Etat de résidence n'attribue pas le revenu à l'un de ses résidents, il ne taxera en aucune façon ce revenu.

⁹⁸⁴ Pour un développement des divers avis doctrinaux concernant le rôle du Commentaire OCDE dans le cadre de l'interprétation des conventions de double imposition ainsi que les conséquences des modifications dans ledit commentaire, voir : ENGELEN F., *Interpretation*, p. 439ss. A ce sujet voir également : AULT H. J., *The Role of the OECD Commentaries*, p. 144ss; OBERSON X., *Précis international*, p. 29ss; VOGEL K., *Treaty Interpretation*, p. 612ss ; WATTEL P./ MARRES O., *The legal status of the OECD Commentary*, p. 222ss.

⁹⁸⁵ VOGEL K., *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*, p. 46, N. 82a.

elles s'appliquent également aux traités conclus précédemment⁹⁸⁶. En l'occurrence nous avons déjà vu, à la suite de DANON⁹⁸⁷, que la proposition du rapport sur les sociétés de personnes, ainsi que les insertions dans le Commentaire OCDE qui ont suivi, correspond à une interprétation correcte de l'exigence d'attribution. Par conséquent, le principe selon lequel l'Etat de la source doit respecter l'attribution qui a été faite par l'Etat de résidence s'applique à toutes les conventions conclues sur le Modèle de l'OCDE, et pas uniquement à celles conclues après l'an 2000. De plus, il n'est pas inutile de le répéter, ce principe s'applique à tous les cas de conflits d'attribution et non pas uniquement aux sociétés de personnes.

Enfin, pour ce qui est de l'exception concernant les cas où l'Etat de la source attribue le revenu à l'un de ses propres résidents nous considérons que celle-ci ne constitue pas une interprétation correcte de l'exigence d'attribution. En effet, nous l'avons vu⁹⁸⁸, cette exception a pour effet de transformer une double imposition source – résidence qui peut être résolue en une double imposition résidence – résidence qui reste sans solutions.

§3.3.3. Exemple – Les distributions dissimulées de bénéficiaires

Dans notre exemple, la Suisse considère que la société X. SA a effectué une prestation appréciable en argent en faveur de sa société sœur Z. SA résidente de l'Etat R2. La Suisse, nous l'avons déjà vu, applique la théorie du bénéficiaire directe en matière d'impôt anticipé, et par conséquent attribue un dividende à la société sœur résidente de R2⁹⁸⁹. En revanche, R2 applique une théorie analogue à celle du triangle et attribue, par conséquent, le revenu à la société-mère dans R1. Puisque le revenu n'est pas attribué à la société sœur dans son Etat de résidence (R2), la convention entre la Suisse et R2 ne s'applique pas. En revanche, si R1 suit également une théorie analogue à celle du triangle

⁹⁸⁶ AULT H. J., *The Role of the OECD Commentaries*, p. 148; VOGEL K., *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*, p. 46, N. 82b ; VOGEL K., *Treaty Interpretation*, p. 612.

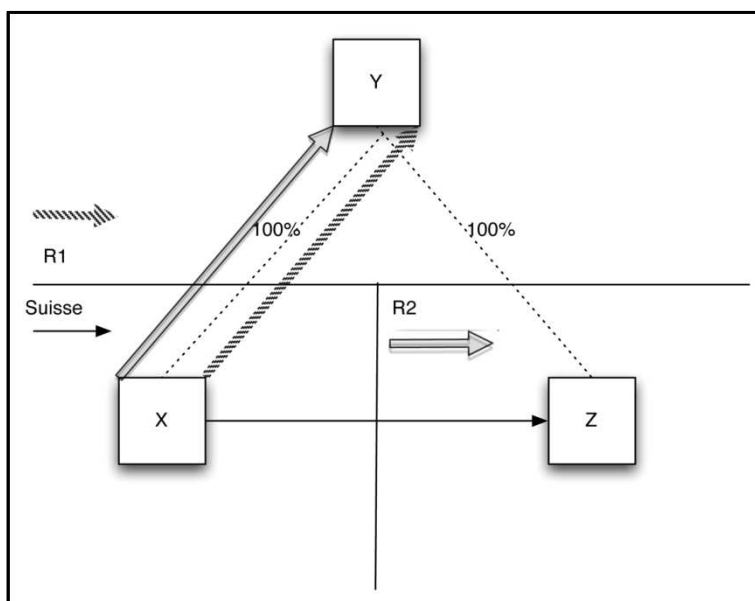
⁹⁸⁷ DANON R., *thèse*, p. 323.

⁹⁸⁸ Titre V. Chapitre 3. Section 2. §3.3.1 (B).

⁹⁸⁹ Art. 4 LIA.

et attribue le dividende dissimulé à la société mère Y résidente, la convention entre la Suisse et R1 s'applique. Cette dernière s'applique même si Y. SA bénéficie d'un mécanisme visant à réduire la double imposition économique existant lors des distributions de bénéfices, tel que la réduction pour participation. En effet, nous avons vu que l'exigence d'attribution ne devait pas être confondue avec une exigence d'imposition effective⁹⁹⁰. Par conséquent, la Suisse devra réduire son impôt anticipé au taux de 5% prévu à l'article 10 al. 2 lettre a de la Convention Suisse – R1. La question de savoir à qui la Suisse en tant qu'Etat de source attribue le dividende n'est pas pertinente. Dans un second temps R1 devra accorder un crédit d'impôt, selon les articles 23, pour les 5% prélevé à la source conformément aux dispositions de la Convention S-R1.

Exemple 1 :



⁹⁹⁰ Titre V. Chapitre 2. Section 3. §.3.

Une telle solution à ce conflit d'attribution est également valable dans le cadre de l'article 15 de l'Accord sur la Fiscalité de l'Épargne. En effet, nous avons démontré pourquoi l'attribution faite selon le droit de l'Etat de résidence était la seule interprétation correcte de l'exigence d'attribution et des règles distributrice de la convention modèle et justifiait donc que l'on ne fasse pas référence au droit interne⁹⁹¹. Comme le remarquent DANON et GLAUSER cet argument est d'autant plus valable que l'accord sur la fiscalité de l'épargne ne contient pas de clause similaire à l'article 3 al. 2 du Modèle OCDE permettant un renvoi au droit interne⁹⁹². Dès lors, nous considérons, à la suite des auteurs précités, que l'article 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne exige de la Suisse qu'elle respecte l'attribution du revenu faite par l'Etat de résidence.

§4. Applications concrètes

Nous l'avons répété à maintes reprises, l'attribution du revenu faite par l'Etat de résidence doit être respectée par l'Etat de la source dans tous les cas de conflits d'attribution du revenu. Les paragraphes suivant vont nous permettre de donner quelques exemples de conflits concernant différentes règles d'attribution du revenu que nous avons vues dans notre partie de droit interne et de droit comparé⁹⁹³.

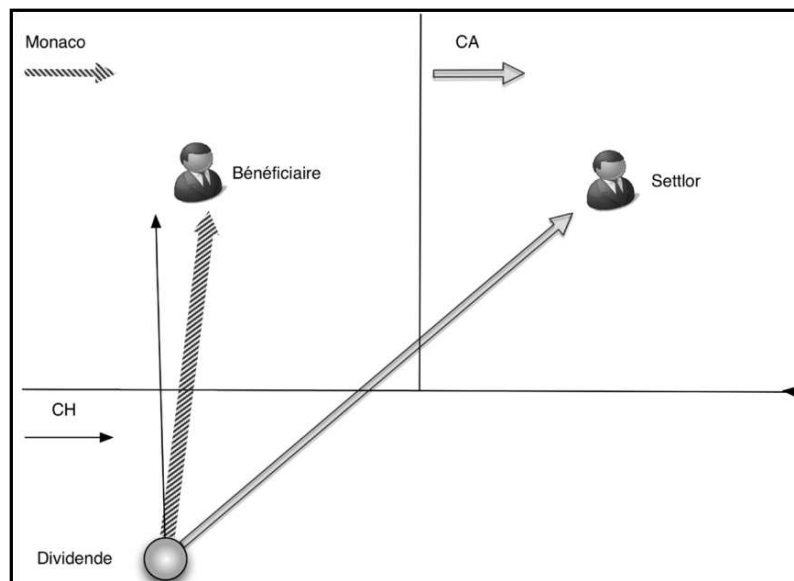
⁹⁹¹ Art. 3 al. 2 MC OCDE

⁹⁹² DANON R./ GLAUSER P-M., *Cross-border Dividends*, p. 509s ; DANON R., *Restructurations internationales*, p. 307s

⁹⁹³ Les règles d'attribution étant extrêmement variées au seins des différents Etats nous avons dû limiter notre analyse des règles d'attribution qui ne sont pas prévues par le système fiscal suisse. Notre choix s'est porté sur les règles de sociétés étrangères dites contrôlées. En revanche les règles particulières d'attribution que constituent les régimes de consolidation fiscale ne seront pas traitées dans cette thèse. Toutefois un arrêt intéressant du Tribunal fédéral a été rendu en la matière (RDAF 1997 II 222ss). Il s'agissait de l'ancienne convention de double imposition existant entre la Suisse et les Etats-Unis. Selon cette dernière, l'Etat de source ne pouvait prélever un impôt anticipé que de 5% lorsqu'un dividende était versé par une société de l'Etat de source à une société de l'Etat de résidence la détenant à au moins 95% (art. VI al. 2). En l'espèce une société suisse était détenue à 60% et à 40% par deux sociétés américaines détenues elles même par une seule et même société. L'AFC ainsi que le Tribunal fédéral considéra que, bien qu'il s'agisse d'un groupe au sens de la législation fiscale américaine, cela ne suffisait pas à leur permettre de bénéficier du taux réduit de 5% dans la mesure où la Suisse ne connaît pas la fiscalité de groupe. Sans l'expliciter une seule fois, le Tribunal fédéral a donc

§4.1. Les conflits d'attribution dans le cadre des trusts

Exemple 2:



Dans cet exemple⁹⁹⁴, nous avons un dividende provenant de la Suisse qui, selon le droit suisse⁹⁹⁵, est payé au bénéficiaire d'un trust résident à Monaco. L'Etat de Monaco attribue également ce dividende audit bénéficiaire. Le *settlor* du trust quant à lui est résident du Canada, et se voit attribuer ce même dividende selon le droit fiscal canadien⁹⁹⁶.

Dans la mesure où il n'y a pas de convention de double imposition entre la Suisse et Monaco et puisque le droit fiscal suisse attribue le dividende à un résident de Monaco, la Suisse pourrait refuser de ré-

choisi, à tort à notre avis, de ne pas suivre l'attribution du revenu faite par le droit fiscal américain, soit l'attribution du revenu faite par l'Etat de la résidence à la société mère du groupe américain qui aurait pu bénéficier d'un taux réduit à 5%. Il est regrettable que la problématique de l'attribution du revenu n'ait pas été identifiée en tant que telle.

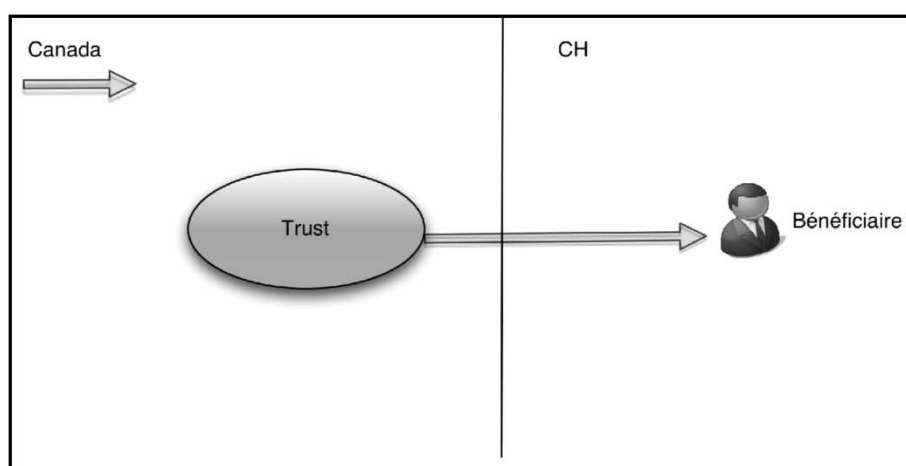
⁹⁹⁴ Exemple tiré de : DANON R., *thèse*, p. 326.

⁹⁹⁵ Titre III. Chapitre 5. Section 2.§.4.

⁹⁹⁶ CND ITA 75 §2.

duire son imposition à la Source. Toutefois, si la Suisse respecte l'attribution faite par l'Etat de résidence ce conflit d'attribution source – résidence peut être résolu. En effet, dans la mesure où le Canada attribue le dividende à l'un de ses résidents, la Convention conclue entre la Suisse et le Canada est applicable et la Suisse doit réduire son imposition à la source en fonction. De plus le Canada doit accorder un crédit d'impôt selon l'article 23 B de la Convention CH – Canada⁹⁹⁷.

Exemple 3 :



Dans ce cas de figure⁹⁹⁸, nous avons un trust résident au Canada qui distribue de manière courante des dividendes qu'il a perçus. Suite à ces dividendes, le trust canadien effectue une distribution à un bénéficiaire résidant en Suisse. Or, le droit canadien prévoit que lorsqu'un trust distribue de manière courante ses bénéfices à un bénéficiaire résidant à l'étranger, une retenue à la source de 25 % doit être prélevée⁹⁹⁹. En revanche, en droit suisse les distributions d'un trust ne sont pas recon-

⁹⁹⁷ Nous avons vu que c'est à la Suisse de qualifier le revenu afin de déterminer le taux de retenue à la Source et le Canada doit respecter cette qualification : Titre V. Chapitre 3. Section 2. §3.3.1(C)

⁹⁹⁸ Exemple tiré de : DANON R., *thèse*, p. 363s.

⁹⁹⁹ DANON R., *thèse*, p. 82s.

nues¹⁰⁰⁰, mais il se peut que le dividende ait été directement attribué au bénéficiaire résident en Suisse.

L'article 10 al. 7 de la convention de double imposition conclue par la Suisse et le Canada prévoit que les distributions effectuées par des trusts sont assimilées à des dividendes. Par conséquent, nous pouvons nous demander d'une part si la Suisse doit accorder un crédit d'impôt et d'autre part si le Canada doit réduire son taux d'imposition à la source de 25% à 15% conformément à l'article 10 al. 2 lettre c de la dite convention ?

Il est intéressant de prendre en compte les remarques du rapport sur les sociétés de personnes qui ont été faites dans un cas similaire, à savoir l'exemple 18¹⁰⁰¹. Selon ce rapport, dans la mesure où la Suisse n'impose pas la distribution subséquente de revenu par le trust, elle n'a pas d'impôt contre lequel créditer la taxe perçue au Canada. En effet, la Suisse considère que le dividende est directement attribuable au bénéficiaire et ignore totalement le trust situé au Canada. Cependant, DANON¹⁰⁰² a été plus loin encore en avançant que si la distribution n'existe pas en Suisse, elle n'est pas attribué à un résident de Suisse. Par conséquent, le revenu n'est pas « payé à » un résident Suisse et aucune règle distributive ne peut s'appliquer. Dès lors, non seulement la Suisse n'accordera pas de crédit d'impôt pour la taxe perçue au Canada, mais en plus, le Canada n'aura pas besoin de réduire son taux d'imposition conformément à la convention conclue avec la Suisse. En effet, conformément à notre conception, l'attribution du revenu à un résident d'un Etat contractant est une condition d'application des conventions de double imposition. Dès lors, si nous considérons que l'Etat de résidence, à savoir la Suisse, n'attribue pas la distribution ultérieure du trust à l'un de ses résidents la Convention conclue par cette dernière avec le Canada ne s'applique tout sim-

¹⁰⁰⁰ Titre III. Chapitre 5. Section 2. §.4.

¹⁰⁰¹ Rapport OCDE sur les sociétés de personnes, N. 133ss ad exemple 18, p. 50ss.

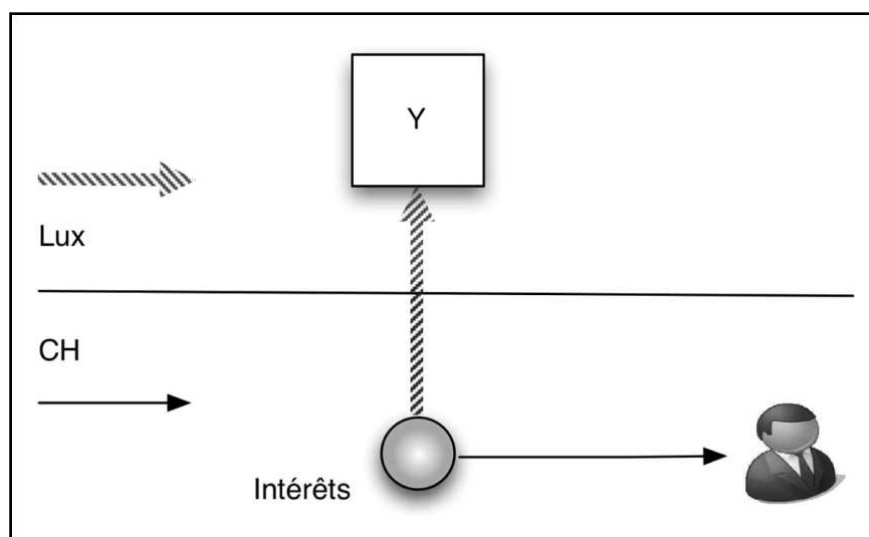
¹⁰⁰² DANON R., *thèse*, p. 364.

plement pas. Certes, cette solution est un peu dure, mais elle est la seule à être compatible avec la systématique du modèle OCDE¹⁰⁰³.

**§4.2. Les conflits d'attributions dans le cadre
de la reconnaissance de la personnalité morale d'une entité**

§4.2.1. Les conflits d'attributions dans le cadre d'une « Durchgriff »

Exemple 4 – *Durchgriff*



¹⁰⁰³ Dans l'hypothèse du Modèle OCDE où une disposition telle que l'article 10 al. 7 de la CDI CH-Canada n'existerait pas, l'article 21 MC OCDE sur les autres revenus serait applicable. La question serait alors de savoir si l'Etat de source, peut retenir un impôt à la source. La réponse serait la même, dans la mesure où la convention n'est tout simplement pas applicable.

Dans cet exemple, une société Luxembourgeoise perçoit des intérêts provenant d'une banque suisse. Le Luxembourg reconnaît la société constituée selon son droit et lui attribue lesdits intérêts. La Suisse, quant à elle, voit cette société comme étant transparente en application de la théorie de la *Durchgriff* et attribue ce paiement d'intérêts à l'actionnaire de la société résident en Suisse.

Dans la mesure où la Suisse attribue les intérêts à l'un de ses propres résidents, nous sommes dans un cas particulier. En effet, nous sommes en l'espèce dans le cadre de l'exception au principe général de l'attribution du revenu faite selon l'Etat de résidence prévue par l'exemple 16¹⁰⁰⁴ du rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes. Comme nous l'avons vu, selon ce rapport l'Etat de la source ne doit pas respecter l'attribution faite par l'Etat de résidence lorsque lui-même attribue ledit revenu à l'un de ses résidents¹⁰⁰⁵. En effet, le rapport note que, dans le cas d'espèce, nous sommes en présence d'un Etat, la Suisse, qui impose l'un de ses résidents sur un revenu perçu sur son propre territoire et les conventions de double imposition ne visent pas à limiter un tel droit d'imposition. Ceci a pour conséquence de changer la position de la Suisse d'Etat de source du revenu en Etat de résidence. Cette modification est injustifiée dans la mesure où l'on cherche à savoir si la Suisse doit restreindre son droit d'imposer à la source un revenu ou non. Il va donc de soi que la Suisse bien qu'étant également un Etat de résidence agit en l'espèce en tant qu'Etat de source. Cette exception transforme un conflit source – résidence en un conflit résidence-résidence¹⁰⁰⁶. Or, comme nous l'avons déjà mentionné et nous le démontrerons par la suite, les conflits d'attribution résidence – résidence ne peuvent pas être résolus par le modèle OCDE. L'application d'une telle exception au principe général d'attribution selon l'Etat de résidence signifie donc que l'on ne peut pas résoudre la double imposition ou la double non-imposition résultant de telles situations. Ceci n'est à notre avis pas conforme à une interprétation cor-

¹⁰⁰⁴ Rapport sur les sociétés de personnes, §127-128 ad exemple 16, p. 48 ; Commentaire OCDE §6.1 ad. Article 1 MC OCDE.

¹⁰⁰⁵ Titre V. Chapitre 3. Section 2. §3.3.1(B).

¹⁰⁰⁶ DANON R./ SALOMÉ H., De la double imposition internationale, p. 364; DANON R., *thèse*, p. 322s.

recte du Modèle OCDE qui, comme nous l'avons vu, cherche à éliminer la double imposition. Dès lors, cette exception introduite dans le commentaire OCDE en 2000 constitue une modification de l'interprétation du Modèle et ne doit pas s'appliquer automatiquement aux conventions conclues avant lesdites modifications.

En l'espèce, la Suisse en tant qu'Etat de source des intérêts doit respecter l'attribution du revenu faite par le Luxembourg et par conséquent réduire son imposition à la source à 10% conformément à l'article 11 al. 2 de la convention de double imposition Suisse – Luxembourg¹⁰⁰⁷. Toutefois, dans un second temps la Suisse devrait vérifier si la société luxembourgeoise est bien le bénéficiaire effectif des intérêts¹⁰⁰⁸. En effet, nous avons vu que l'attribution du revenu est une condition d'application des conventions de double imposition qui ne préjuge en rien de la question du bénéficiaire effectif¹⁰⁰⁹.

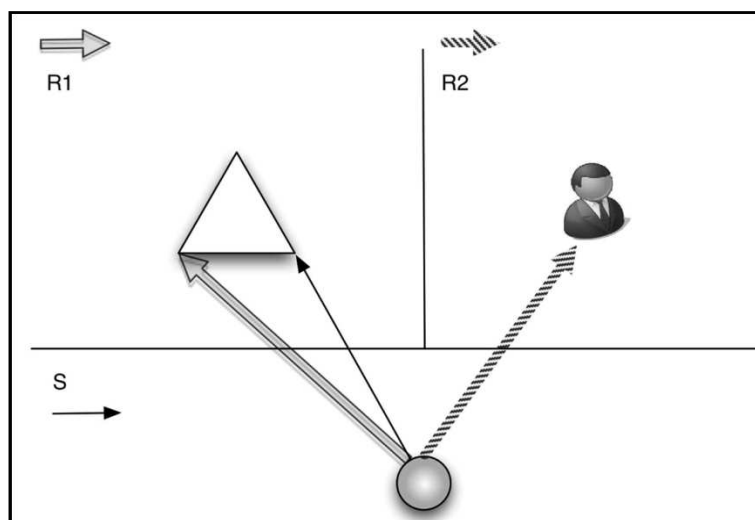
¹⁰⁰⁷ DANIELS, p. 167 ; DANON R., *thèse*, p. 322s ; DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 363s ; SALOME H., *International Taxation of Partnerships*, p. 74ss.

¹⁰⁰⁸ Dans l'hypothèse où ce serait l'actionnaire suisse qui serait le bénéficiaire effectif des revenus la limitation de l'imposition à la source prévue par l'article 11 de la convention ne s'appliquerait pas. Le fait que les autorités suisses voient un cas d'application de la théorie de la *Durchgriff* peut indiquer que l'actionnaire suisse détient un certain pouvoir de contrôle sur la société ce qui pourrait en faire le bénéficiaire effectif des revenus de cette dernière. Ceci n'est toutefois pas automatique.

¹⁰⁰⁹ Titre V. Chapitre 2. Section 3. §.2.

§4.2.2. *Les conflits d'attribution dans le cadre des sociétés de personnes*

Exemple 5 – Société de personnes

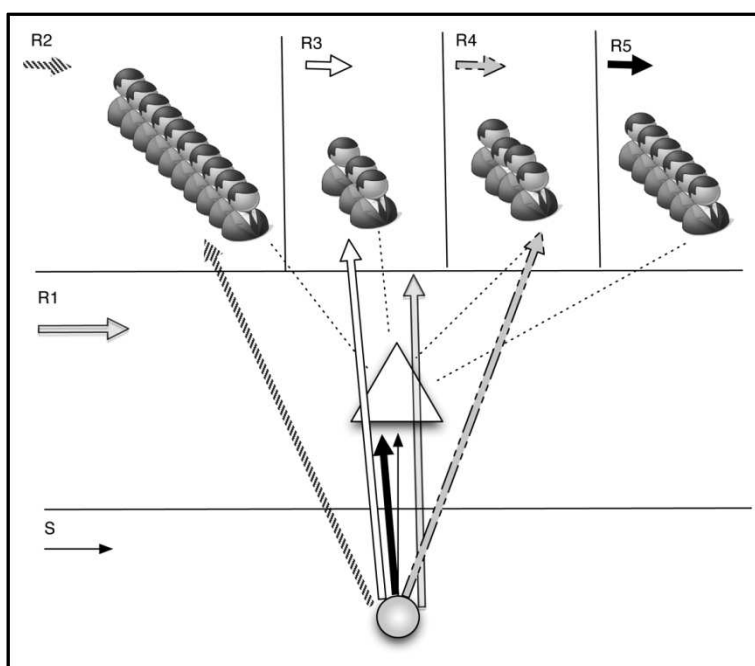


Dans cet exemple, des intérêts ayant leur source dans l'Etat S sont payés à une société de personnes. Selon l'Etat S les intérêts sont payés à la société de personnes en tant qu'entité distincte. L'Etat R1 considère également qu'il s'agit d'un sujet fiscal distinct de ses associés et impose par conséquent la société sur les intérêts provenant de S. L'Etat R2, en revanche, considère que ce sont les associés qui doivent être imposés sur les revenus de la société de personnes. Par conséquent, R2 attribue les intérêts à son résident associé de la société. Dans la mesure où l'Etat R1 attribue le revenu provenant de S à l'un de ses résidents, la Convention conclue entre S et R1 est applicable. De plus, dans la mesure où l'Etat R2 attribue également les intérêts provenant de S à l'un de ses résidents, la convention conclue entre S et R2 est aussi applicable. Afin de respecter les deux conventions applicables, S

doit utiliser le taux de retenue à la source le plus bas prévu par les deux conventions¹⁰¹⁰.

§4.2.3. *Les conflits d'attribution dans le cadre d'un fond d'investissements*

Exemple 6 – Fond d'investissements



Dans cet exemple, une banque située dans l'Etat S verse des intérêts à un fond d'investissement résidant dans l'Etat R1. L'Etat S considère que le fond d'investissement est une entité imposable et lui attribue les intérêts. En revanche l'Etat R1 ne reconnaît pas le fond comme un contribuable distinct et ne lui attribue aucun revenu. La convention de double imposition conclue entre les deux Etats n'est donc pas applicable. Le cas devient particulièrement complexe dans la mesure où un fond d'investissements est généralement constitué d'un grand nombre d'investisseurs. Ces derniers peuvent être résidents de nombreux Etats

¹⁰¹⁰ Rapport OCDE sur les sociétés de personnes, N. 74 ad exemple 9, p. 31.

différents ayant chacun leur propre règle d'attribution pour les intérêts de l'Etat S. Par conséquent, l'Etat S doit vérifier pour chacun des Etats où un investisseur est résident si celui-ci attribue les intérêts directement par transparence à l'un de ses résidents. De plus, du point de vue du crédit d'impôt il sera extrêmement difficile à faire valoir par chaque investisseur dans son Etat de résidence étant donné le nombre de transactions effectuées par un fond d'investissement. De plus, l'un des avantages de cette forme d'investissement est d'éviter à chaque contribuable des charges administratives imposantes liées aux investissements à l'étranger et cet avantage est complètement perdu en l'espèce¹⁰¹¹. Les conflits d'attributions impliquant des fonds de placement nous montrent les limites pratiques de la théorie de l'attribution selon l'Etat de résidence. Différentes solutions ont été proposées par un rapport d'experts de l'OCDE, nous les analyserons et critiquerons dans notre chapitre 4 sur les limites¹⁰¹².

§4.3. Les conflits d'attributions dans le cadre de règles «CFC»

§4.3.1. La compatibilité des règles CFC avec les conventions de double imposition

Il a été avancé par certains Etats¹⁰¹³ ainsi que par une majorité de la doctrine¹⁰¹⁴ que les règles CFC ne sont pas compatibles avec les conventions de double imposition et plus précisément avec les articles 10

¹⁰¹¹ OCDE., *Collective investment vehicles, draft*, p. 14 N. 37.

¹⁰¹² Titre V. Chapitre 4.

¹⁰¹³ Notamment la Belgique (Commentaire OCDE ad art. 7 N. 66), le Luxembourg (Commentaire OCDE ad art. 7 N. 67) et la Suisse (Commentaire OCDE ad art.1 N. 27.9).

¹⁰¹⁴ Voir notamment : AMONN T., *CFC* ; DOUVIER P.-J./BOUZORAA D., *CFC*, p. 184ss ; NOËL Y., *CFC*, p. 141 ; SANDLER D., *CFC*, p. 218ss. Toutefois, DANON et SALOMÉ considèrent que le régime CFC de la France est incompatible avec la Convention de double imposition conclue entre la France et la Suisse uniquement parce que l'art. 209B du Code Général des impôts français n'a pas pour effet d'attribuer un revenu à la société mère située en France mais a plutôt pour conséquence d'imposer directement la filiale suisse sur ses profits. Une telle imposition extra-territoriale n'est, en effet, pas compatible avec les conventions de double imposition. DANON R./ SALOMÉ H., « *Société Schneider Electric* », p. 289ss.

§5 et 7 §1 du Modèle OCDE. Toutefois, une telle argumentation doit être rejetée¹⁰¹⁵.

Pour ce qui est de l'incompatibilité des règles CFC avec l'article 10 §5 la question est facilement résolue. En effet, l'article 10 §5 énonce :

« Lorsqu'une société qui est un résident d'un État contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre État contractant, cet autre État ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, [...] ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre État. »

Cette disposition vise clairement à restreindre le droit d'imposer de l'État de source et non celui de l'État de résidence¹⁰¹⁶.

L'objection selon laquelle un régime CFC serait incompatible avec l'article 7 §1 du Modèle doit également être rejetée. En effet, nous avons vu dans notre chapitre sur les règles CFC que ces dernières ont pour effet d'attribuer un revenu d'une société contrôlée à son actionnaire avant même que ce dernier ne l'ait réalisé. Il s'agit donc de règles d'attributions du revenu. Nous avons également vu que le Modèle OCDE bien qu'exigeant une attribution du revenu ne contient aucune règle attributive¹⁰¹⁷. S'il est clair qu'un revenu doit être attribué à un contribuable pour que la convention s'applique, c'est à l'État de résidence de déterminer selon son droit interne quel revenu est attribué à l'un de ses résidents¹⁰¹⁸. Or, c'est précisément le rôle que des règles CFC tiennent. Ces dernières attribuent un revenu à l'un des résidents de l'État qui les a édicté et ceci ne peut pas être contraire à

¹⁰¹⁵ Voir également le commentaire OCDE à partir de 1992.

¹⁰¹⁶ Voir : LANG M., *CFC Regulations and DTT*, p. 56 et ses références notamment au changement d'opinion du Prof. VOGEL à ce sujet. Commentaire OCDE ad art. 10 N. 37.

¹⁰¹⁷ Titre V. Chapitre 1. Section 1. §1.2.

¹⁰¹⁸ LANG considère également que le Modèle OCDE n'attribue pas un revenu. En revanche ce dernier considère que l'attribution doit être faite par l'État de source. LANG M., *CFC Regulations and DTT*, p. 54.

un article qui laisse l'Etat de résidence déterminer les règles d'attribution selon son droit interne. L'article 7 §1 énonce:

« Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. »

De cela découle la règle selon laquelle un Etat ne peut imposer les profits d'une filiale que si celle-ci exerce une activité à travers un établissement stable sur son territoire. Toutefois il est essentiel de comprendre qu'une règle CFC n'a pas pour but de permettre à un Etat d'imposer les revenus d'une filiale qui n'a pas d'établissement stable sur son territoire. Une règle CFC attribue le revenu de cette société à son actionnaire et taxe ce dernier et non la société. Il ne s'agit pas d'étendre le pouvoir d'imposition d'un Etat mais plutôt d'éviter un ajournement d'impôt. La filiale aurait éventuellement distribué ses bénéfices à son actionnaire et c'est précisément cet événement qui est anticipé.

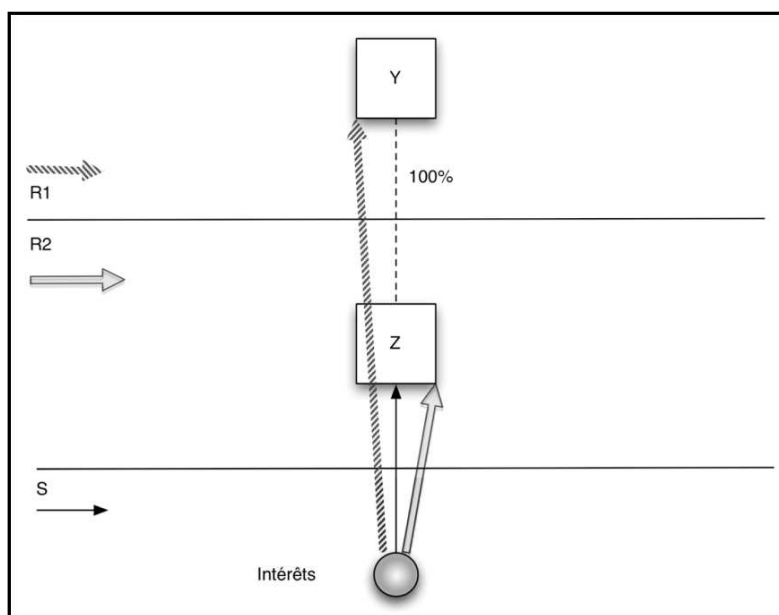
Par conséquent, nous considérons que les règles CFC sont compatibles avec le modèle OCDE. Toutefois, l'introduction de règles CFC subséquentes pourrait être considérée comme un changement du droit interne inacceptable. Nous reviendrons sur ce point lorsque nous traiterons des limites de la théorie soutenue dans cette thèse^{1019, 1020}.

¹⁰¹⁹ À savoir que l'Etat de source doit suivre l'attribution faite par l'Etat de résidence.

¹⁰²⁰ Titre V. Chapitre 4.

§4.3.2. Exemples de conflits d'attributions dans le cadre de règles CFC

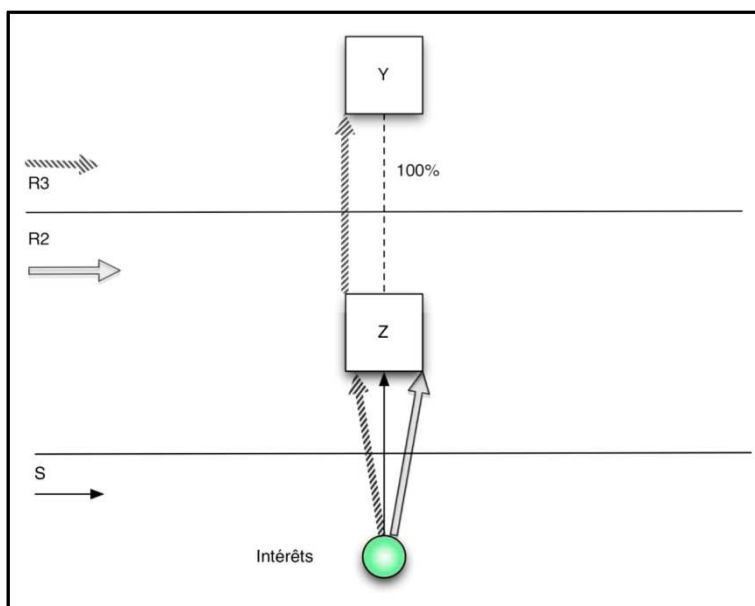
Exemple 7 – Règles CFC (approche de la transparence)



Dans ce cas, des intérêts provenant d'un Etat S sont payés selon le droit de l'Etat S ainsi que selon le droit de l'Etat R2, à la société Z résidente de l'Etat R2. L'Etat R1, quant à lui, a un régime de sociétés dites contrôlées. Selon ce dernier, la société Z, résidente de l'Etat R2, est une société contrôlée par un résident de l'Etat R1, à savoir la société Y. Par conséquent, selon l'Etat R1, tous les bénéfices perçus par Z sont directement attribués et imposés auprès de Y. La Convention conclue entre l'Etat S et l'Etat R2 est applicable puisque l'Etat R2 attribue les revenus perçus dans l'Etat S à l'un de ses résidents. De plus la Convention conclue entre l'Etat S et l'Etat R1 est également applicable dans la mesure où l'Etat R1 attribue également ce revenu perçu dans l'Etat S à l'un de ses résidents. Les deux conventions étant appli-

cables, l'Etat S doit appliquer le taux de retenue à la source le plus favorable prévu par les deux conventions.

Exemple 8 – Règles CFC (Approche du dividende fictif)



Cet exemple reprend le même état de faits que le précédant. Toutefois l'Etat R1 est remplacé cette fois par l'Etat R3 qui a un régime de règle « CFC » un peu différent de celui en vigueur dans l'Etat R1. L'Etat R3 considère également que la société Z résidente de l'Etat R2 est une société contrôlée par la société Y l'une de ses résidentes. Dès lors, l'Etat R3 considère que les intérêts perçus par la société Z dans l'Etat S sont en réalité réalisés par la société Y. Cependant, au lieu d'attribuer directement ces intérêts à la société Y, l'Etat R3 choisit d'attribuer un dividende fictif distribué par Z à Y d'un montant équivalent aux intérêts réalisés dans l'Etat S. Cette différence d'approche est fondamentale. En effet, dans ce cas de figure, l'Etat R3 n'attribue

pas les intérêts provenant de S à l'un de ses résidents. Il considère plutôt qu'il y a une deuxième distribution qui a lieu et qu'il s'agit donc dans un premier temps d'intérêts entre l'Etat de source et l'Etat R2 puis de dividendes entre l'Etat R2 et l'Etat R3. Il n'y a aucun doute quant à l'application de la Convention conclue entre l'Etat S et l'Etat R2. En revanche, la Convention conclue entre l'Etat S et l'Etat R3 ne s'applique pas puisque l'Etat R3 n'attribue pas de revenu ayant sa source dans l'Etat S à l'un de ses résidents. Par conséquent l'Etat R3 n'aura pas à créditer l'impôt perçu dans l'Etat S¹⁰²¹. La situation peut encore s'empirer lorsque la société Z décide de distribuer effectivement un dividende de même montant que les intérêts à la société Y. Le Commentaire OCDE considère à tort que la Convention conclue entre R2 et R3 est applicable et que R2 doit réduire son imposition à la source en fonction. Néanmoins, le Commentaire OCDE, note qu'en ce qui concerne l'octroi d'un crédit d'impôt la question est sujette à doute mais conclut toutefois qu'un crédit d'impôt doit être octroyé¹⁰²². Cette conclusion est à notre avis erronée. En effet, dans la mesure où ce dividende a déjà été imposé lors de la distribution fictive, l'Etat R3 n'attribuera aucun revenu à la société Y lors de la véritable distribution. Par conséquent, la Convention conclue entre l'Etat R2 et l'Etat R3 ne sera tout simplement pas applicable et l'Etat R2 n'aura pas à réduire son imposition à la source¹⁰²³. Cette situation ressemble donc à celle que nous avons déjà traitée dans le cadre de conflits d'attribution avec des trusts, lorsqu'un Etat retient un impôt à la source lors des distributions ultérieures du trust (Exemple 3).

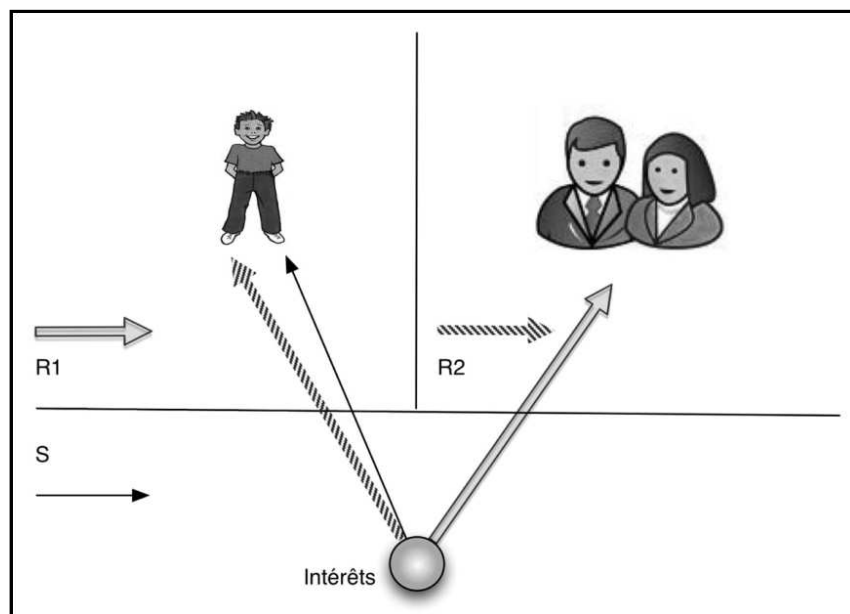
¹⁰²¹ Bien que selon la Convention l'Etat R3 n'est pas à créditer le montant d'impôt perçu dans l'Etat S, la plupart des Etats prévoyant des règles CFC prévoient également un mécanisme de crédit pour les impôts payés par la CFC. Voir : Titre IV. Chapitre 2. Section 4.

¹⁰²² Commentaire OCDE ad article 10 N. 39.

¹⁰²³ La Convention de double imposition entre R2 et R3 ne s'applique pas car la condition d'attribution du revenu à un résident n'est pas remplie. Ce n'est pas en raison d'un *timing mismatch* que celle-ci n'est pas applicable (voir : AIGNER H-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., *General Report CFC*, p. 37s, qui semblent considérer que R3 dans un tel cas devrait accorder un crédit d'impôt). En effet, nous pensons que l'identité de période fiscale n'est pas une condition de la double imposition. Voir : Titre V. Chapitre 1. Section 1§1.3.

§4.4. Les conflits d'attributions liés à l'attribution du revenu d'un enfant à ses parents

Exemple 10 :



Dans cet exemple, une personne mineure est résidente dans l'Etat R1 alors que ses parents sont résidents dans l'Etat R2. Cet enfant perçoit des intérêts provenant de l'Etat S. Selon le droit de l'Etat R2 cette somme doit être attribuée à l'enfant lui-même. En revanche l'Etat R1 considère que dans la mesure où il s'agit d'une personne mineure, l'argent doit être attribué à ses parents. Par conséquent ni l'Etat R1 ni l'Etat R2 n'attribuent les intérêts à l'un de leurs résidents et donc aucune des conventions conclues par l'Etat de la source n'est applicable. Ce dernier n'a donc pas besoin de réduire son imposition à la source. Ce résultat est correct dans la mesure où il n'existe aucune double imposition de ces intérêts qui sont uniquement imposés à la source.

§5. Conclusions intermédiaires

Les conventions de double imposition conclues sur le modèle de la convention cadre de l'OCDE contiennent une exigence d'attribution du revenu incarnée par des expressions telles que « payé à ». Toutefois, aucune disposition ne prévoit à qui un revenu doit être attribué. Cette exigence et les expressions qui l'incarnent doivent être interprétés selon l'article 3 al. 2 MC OCDE. Dans la mesure où un renvoi à la *lex fori* entraîne des conflits d'attributions créant des doubles impositions économiques, le contexte exige une interprétation différente. Afin d'éliminer les conflits d'attributions résultant des divergences entre les droits internes, la seule possibilité est pour l'Etat de source de respecter l'attribution du revenu faite par l'Etat de résidence. Cette solution est celle qui est préconisée par le rapport sur les sociétés de personnes. Toutefois, dans la mesure où ces recommandations correspondent à une interprétation correcte de l'exigence d'attribution elles sont applicables également aux conventions qui ont été conclues avant lesdites recommandations ainsi qu'à tous les cas de conflits d'attributions source – résidence.

Section 3. Les conflits résidence – résidence

§1. Définition

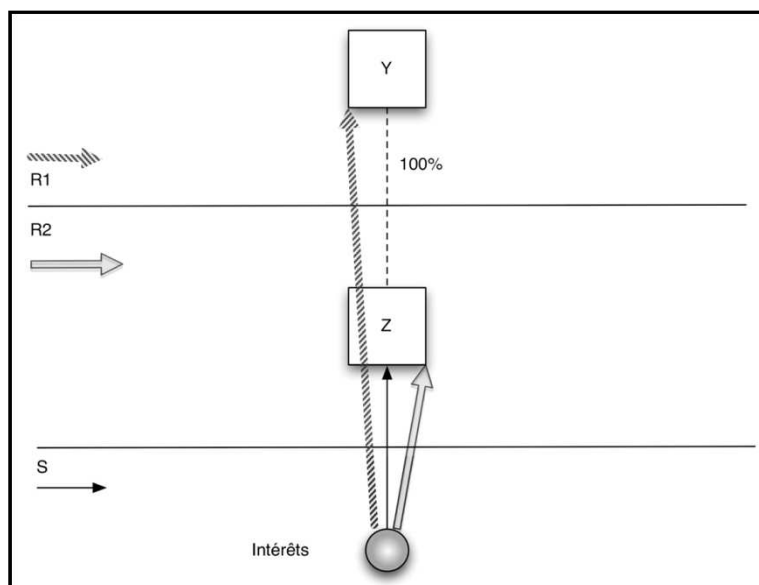
Il y a un conflit d'attribution « résidence – résidence » quand un revenu est attribué à deux personnes différentes, chacune en tant que personne résidente.

§2. Possibilité de résoudre ce conflit

Le modèle de convention de l'OCDE fonctionne toujours selon le même mécanisme. Premièrement, le droit d'imposer est réparti entre l'Etat de source et l'Etat de résidence. Puis, l'Etat de résidence doit éliminer l'éventuelle double imposition résiduelle. Pour que cette procédure fonctionne, il est donc nécessaire d'avoir d'une part un Etat de

résidence et d'autre part un Etat de source. Cette limite structurelle du Modèle nous permet de conclure que les cas de conflits « résidence – résidence » ne peuvent être résolus par le modèle de l'OCDE¹⁰²⁴. Ce principe souffre une exception, celle expressément prévue à l'article 9 du Modèle. En effet, cette disposition prévoit un mécanisme d'élimination de la double imposition résultant de l'attribution d'un même revenu dans deux Etats, chacun en tant qu'Etat de résidence. Il s'agit de la problématique des prix de transfert (*transfer pricing*)¹⁰²⁵.

§3. Application concrète



À titre d'exemple, reprenons les conflits d'attribution dans le cadre des règles sur les sociétés contrôlées. Admettons que l'Etat S ainsi que l'Etat R2 attribuent un intérêt provenant de l'Etat S à une société Z résidente de l'Etat R2. L'Etat R1, quant à lui, a un régime de sociétés

¹⁰²⁴ DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 366.

¹⁰²⁵ Problématique dont l'ampleur dépasse largement l'objet de cette contribution qui se contentera donc d'en évoquer les grandes lignes.

dites contrôlées. Selon ce dernier, la société Z, résidente de l'Etat R2, est une société contrôlée par un résident de l'Etat R1, à savoir la société Y. Par conséquent, selon l'Etat R1, tous les bénéfices perçus par Z sont directement attribués et imposés auprès de Y. Nous avons déjà vu¹⁰²⁶ que lorsqu'on se place du côté de l'Etat de la source du revenu, et que l'on se trouve par conséquent dans un conflit source – résidence, les conventions de double imposition conclue par S avec R1 ainsi qu'avec R2 sont applicables et que par conséquent l'Etat de source va utiliser son taux de retenue à la source le plus petit prévu par les deux conventions applicables. Toutefois, une double imposition subsiste. Il s'agit de l'imposition des intérêts une première fois dans l'Etat R1 et une seconde fois dans l'Etat R2. Ce même revenu est imposé deux fois par deux Etats distincts tout deux agissant en tant qu'Etat de résidence. Puisqu'aucun des deux Etats n'impose le revenu de manière limitée comme un Etat de source, aucune des règles distributives du Modèle OCDE ne trouvent application. Nous sommes face aux limites structurelles du Modèle OCDE.

§4. Conclusions intermédiaires

Lorsque l'application de différentes règles d'attribution de droit interne entraîne un conflit d'attribution Résidence – Résidence, celui-ci ne peut être résolu car le Modèle de l'OCDE n'est pas structuré de façon à prévenir la double imposition résultant des prétentions fiscales de deux Etats attribuant un même revenu à deux contribuables résidents distincts. Seule la double imposition découlant de la rectification du bénéfice imposable de la société prestataire peut être éliminée par le biais de l'article 9 du Modèle de l'OCDE. Deux possibilités permettraient d'éliminer ce type de conflits. Premièrement une convention de double imposition pourrait prévoir une règle d'attribution qui prévautrait en cas de conflit. Cette solution peut être satisfaisante pour un voire deux types de conflits comme par exemple l'attribution dans le cadre des trusts, ou pour les fonds d'investissement¹⁰²⁷. Cependant

¹⁰²⁶ Voir exemple 7.

¹⁰²⁷ C'est le cas de l'échange de notes concernant la Convention de double imposition conclue entre les Etats-Unis et le Royaume Unis de 2001 qui prévoit qu'en cas de conflits d'attribution dans le cadre de trust, c'est l'attribution au *settlor* qui fera foi afin

nous avons vu la quantité ainsi que la variété des règles d'attribution existant en droit interne. Il paraît difficile d'imaginer une convention de double imposition ayant appréhendé toutes les possibilités de conflits résultant de différentes règles d'attribution. Une seconde possibilité serait qu'une instance internationale, tel un tribunal d'arbitrage, ait la compétence de répartir la compétence d'imposer entre les différents Etats dans ce genre de conflits résidence – résidence. Cette situation plus que théorique a toutefois vu le jour en Suisse au plan intercantonal. Le contexte d'un Etat fédéral peut en effet être un laboratoire intéressant pour examiner les conflits d'imposition liés à l'implication de différentes juridictions. Pour cette raison, notre Chapitre 5 s'éloignera un peu de notre sujet de recherche et ira chercher de l'inspiration au niveau des problèmes et solutions intercantionales.

d'appliquer la convention. DANON R./ SALOMÉ H., *De la double imposition internationale*, p. 366.

Chapitre 4. Limites

Les conflits d'attribution doivent selon nous être résolus grâce au respect par l'Etat de source de l'attribution faite par l'Etat de résidence. Toutefois cette théorie a des limites. Nous avons déjà vu que lorsque le conflit implique deux Etats de résidence, celui-ci ne peut pas être résolu. Nous allons voir dans ce chapitre qu'en présence de fonds de placement la solution que nous proposons peut être trop compliquée en pratique. Enfin, nous verrons également que l'Etat de source doit respecter les règles d'attributions de l'Etat de résidence sous certaines limites, notamment celle de la bonne foi de l'Etat de résidence.

Section 1. Les fonds de placement

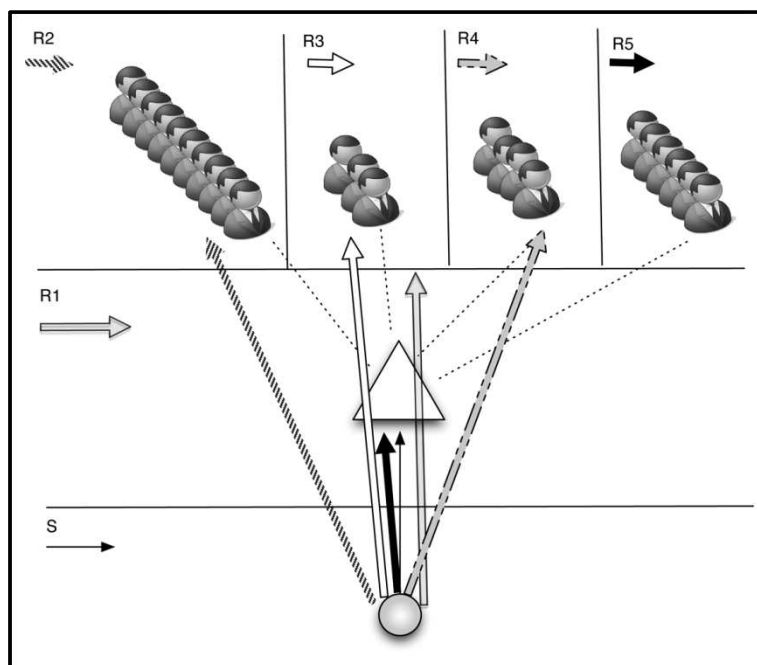
Nous avons vu¹⁰²⁸ que la situation des fonds de placement collectifs est particulière et a par conséquent fait l'objet d'un rapport d'experts (ICG¹⁰²⁹) de l'OCDE¹⁰³⁰. A cela a fait suite un projet de rapport OCDE : « The granting of treaty benefits with respects to the income of collective investment vehicles »¹⁰³¹. Afin d'expliciter ainsi que critiquer les suggestions qui y ont été faites, reprenons notre exemple 6 :

¹⁰²⁸ Titre V. Chapitre 3. Section 2. §4.2.3.

¹⁰²⁹ Informal Consultative Group.

¹⁰³⁰ « Report of the informal consultative group on the taxation of collective investment vehicles and procédures for tax relief for cross-border investors on the granting of treaty benefits with respect to the income of collective investment vehicles », du 12 Janvier 2009.

¹⁰³¹ OECD., *Collective investment vehicles, draft*.



Selon ce rapport, il faudrait que le fonds puisse faire valoir au nom de ses investisseurs les conventions de double imposition conclues par son Etat de résidence¹⁰³². Dans notre exemple, cela signifierait que la seule convention applicable serait celle conclue par l'Etat de source avec R1. Une telle solution est donc également préconisée dans des cas comme le nôtre où l'Etat de résidence du fonds d'investissement (R1) n'attribue pas le revenu au fond en tant que contribuable distinct. La Convention conclue entre S et R1 serait applicable même sans l'attribution d'un revenu provenant de S à un résident de R1. La raison est simple, le fonds de placement bien que ne se voyant attribuer aucun revenu agit comme représentant de l'ensemble de ses investisseurs qui eux se voient éventuellement attribuer le revenu. Pour qu'une telle représentation du fond soit acceptable pour l'Etat de source il faut que les investisseurs qui ont droit à la Convention et qui se font représenter (*good investors*) soient nombreux. Est qualifié de

¹⁰³² OECD., *Collective investment vehicles, draft*, p. 14 N. 38ss.

good investor tout investisseur qui aurait droit à la convention avec l'Etat de source parce qu'il est résident de R1 ou parce qu'il aurait droit à une convention similaire. D'un point de vue pratique, il faut encore se mettre d'accord sur le pourcentage de *good investors* nécessaire mais ceci serait laissé au libre choix des négociateurs, selon les propositions du groupe d'experts¹⁰³³.

L'application de la convention S – R1 aurait donc pour effet d'une part de réduire le droit d'imposer à la source de S mais également de permettre au fond de réclamer un crédit pour l'impôt payé en S conformément à la Convention. À ce niveau intervient un deuxième problème. En effet, même si l'on accorde les bénéfices d'une convention à un fond qui ne se voit attribuer aucun revenu selon le droit de son Etat de résidence, ce dernier n'aura aucun revenu et aucun impôt sur lesquels créditer les impôts payés dans l'Etat de source. Par conséquent la solution de considérer le fond comme bénéficiaire de la convention, est satisfaisante en ce qui concerne la réduction de l'impôt à la source, puisque ce dernier peut réduire son taux en fonction d'une seule convention, en revanche elle est inutile pour ce qui est de la problématique du crédit d'impôts.

Nous pouvons imaginer différentes variantes. Dans la première, les investisseurs sont des résidents du même Etat que le fond de placement. Dans un tel cas le crédit devrait être accordé aux investisseurs sans hésitation¹⁰³⁴. Toutefois, d'un point de vue pratique, cela ne résout pas les difficultés administratives que nous voulions éviter lorsque chaque investisseur doit faire valoir son droit au crédit.

Dans une seconde variante, les investisseurs sont résidents d'un, ou plusieurs, Etats (R2, R3 et R4) considérant le fond comme une entité

¹⁰³³ De plus, deux variantes s'offrent encore aux Etats. Une première solution serait de fixer un pourcentage de bons investisseurs nécessaires et si un fond est en-dessous de ce pourcentage la Convention ne s'applique pas. Dans la deuxième solution, même en-dessous du pourcentage la Convention s'appliquerait mais uniquement pour une certaine proportion des revenus correspondant à la proportion des revenus détenus par des bons investisseurs. OCDE., *Collective investment vehicles, draft*, p. 18 N. 56.

¹⁰³⁴ Toutefois, d'un point de vue pratique cela ne résout pas les difficultés administratives créées lorsque chaque investisseur doit faire valoir son droit au crédit.

transparente et par conséquent attribuant les revenus perçus en S directement aux investisseurs résidents. Dans le cas d'espèce, aucune règle particulière n'est nécessaire afin de donner droit à un crédit d'impôt aux investisseurs. Le principe général de l'attribution selon l'Etat de résidence permet à la convention conclue entre S et les Etats de résidence (R2, R3 et R4) des investisseurs de s'appliquer. A nouveau, cela ne simplifie pas la procédure de demande de crédit d'impôt que chaque investisseur doit faire séparément.

Enfin la situation devient très complexe lorsque les investisseurs sont résidents d'un Etat (R5) qui considère le fonds d'investissement comme une entité distincte. Le rapport de l'OCDE¹⁰³⁵ constate que la Convention conclue entre l'Etat de source (S) et l'Etat de résidence de l'investisseur (R5) ne s'applique pas dans la mesure où le revenu est attribué au fonds d'investissement selon le droit de R5. Toutefois, il semble suggérer qu'une disposition¹⁰³⁶ insérée dans la convention conclue entre R1 et R5 devrait permettre d'exiger que R5 accorde un crédit pour les taxes payées dans l'Etat de source. Ceci est à notre avis impossible. En effet nous ne pensons pas que la convention conclue entre les deux Etats de résidence (R1 – R5) est applicable. À ce stade il est utile de rappeler que l'attribution à un résident d'un revenu pour lequel on cherche à se prévaloir d'une convention est une condition d'application d'une Convention de double imposition. Or, par hypothèse, l'Etat R1 n'attribue pas de revenu au fond d'investissement qu'il considère comme transparent¹⁰³⁷ et l'Etat R5 considère le fonds

¹⁰³⁵ OECD., *Collective investment vehicles, draft*, p. 15 N. 44.

¹⁰³⁶ La disposition qui devrait être insérée selon le rapport serait la suivante : « Where a resident of a Contracting State owns an interest or interests in a collective investment vehicle established in the other Contracting State, and that collective investment vehicle derives items of income that are subject to tax in a third State, the first-mentioned Contracting State shall allow as a deduction from the tax on the income of the resident of that Contracting State an amount equal to the tax paid in the third State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to the income derived by that resident from its ownership interest in the collective investment vehicle, as determined under the laws of the first-mentioned Contracting State. » OCDE., *Collective investment vehicles, draft*, p. 15 N. 45.

¹⁰³⁷ En effet, si l'Etat R1 considérait le fond comme une entité distincte imposable en tant que telle, un crédit d'impôt pour les taxes prélevées dans l'Etat de source pourrait être utilisé par le fond directement.

d'investissement comme une entité distincte et n'attribue aucun revenu aux investisseurs résidents. Par conséquent la condition d'attribution du revenu n'est pas remplie en l'espèce et la Convention R1 – R5 n'est pas applicable. Il est donc superficiel de préciser que si cette convention n'est pas applicable, n'importe quelle disposition spéciale au sujet de crédit d'impôt est inutile. De plus, même si nous venions à admettre que la Convention R1 – R5 est applicable cela ne résoudrait en rien notre problème. En effet, la disposition spécifique insérée dans la Convention R1 –R5 oblige l'Etat R5 à accorder un crédit d'impôt pour l'impôt prélevé à la source cependant, dans la mesure où R5 n'impose aucun revenu auprès des investisseurs résidents il n'y a aucun revenu ou impôt sur lequel créditer l'impôt perçu dans l'Etat S.

Par conséquent, nous pouvons conclure que la recommandation du comité d'experts selon laquelle le fond d'investissement devrait être considéré comme bénéficiaire de la Convention conclue avec l'Etat de source est pertinent afin de déterminer le taux de retenue à la source. En revanche, il est inutile d'insérer une disposition spécifique telle que proposée dans les conventions de double imposition. En effet, si l'on peut forcer un Etat de résidence à accorder un crédit d'impôt même lorsqu'il n'attribue pas un revenu à l'un de ses résidents, ceci est parfaitement inutile dans la mesure où aucun revenu ne permettra d'imputer ce crédit.

En Suisse, les fonds d'investissements sont imposés en transparence selon l'article 10 al. 2 LIFD¹⁰³⁸. Toutefois, ce sont les fonds eux même qui se voient attribuer le droit au remboursement de l'impôt anticipé selon l'article 26 LIA¹⁰³⁹. Lorsqu'il s'agit d'une imposition à la source étrangère d'un fond d'investissement suisse (la Suisse dans la position de R1), ou lorsqu'il s'agit de l'impôt anticipé prélevé sur des rendements d'un fond d'investissements étranger (la Suisse dans la position de S), la problématique se complique¹⁰⁴⁰. En effet, un fond de placements en tant que tel ne peut réclamer l'application d'une convention.

¹⁰³⁸ Voir : Titre III. Chapitre 5. Section 2. §1.2.

¹⁰³⁹ SCHOPPER B./DE MITRI T., p. 327 ; Titre III. Chapitre 5. Section 2. §1.6.

¹⁰⁴⁰ Voir : SCHOPPER B./DE MITRI T., p. 327 ss.

Bien que ce dernier soit une personne au sens de l'article 3 MC OCDE¹⁰⁴¹, il n'est pas résident dans la mesure où il n'est pas assujéti à l'impôt¹⁰⁴². Par conséquent ce sont les investisseurs qui ont le droit au remboursement de l'impôt prélevé à la source¹⁰⁴³. Toutefois, la Suisse a conclu des accords amiables¹⁰⁴⁴ avec certains Etats afin de prévoir le dégrèvement de l'impôt à la source chez le fond d'investissement soit par voie de remboursement de l'impôt à la source perçu à l'étranger¹⁰⁴⁵ soit par un dégrèvement à la source¹⁰⁴⁶. Ce dégrèvement doit toujours être réduit en fonction de la quote-part revenant à des investisseurs étrangers.

Enfin, les fonds de placement suisse qui distribuent leurs bénéfices doivent retenir l'impôt anticipé^{1047, 1048}. L'investisseur étranger peut invoquer une éventuelle convention de double imposition conclue avec la Suisse afin de voir ce taux réduit. Toutefois, selon l'article 27 LIA, point n'est besoin d'une telle convention afin d'obtenir le remboursement de l'impôt anticipé lorsque 80% des bénéfices du fond proviennent de l'étranger. Cette disposition est unique en ce sens qu'elle permet le remboursement de l'impôt anticipé auprès d'étrangers et ce uniquement sur la base du droit interne¹⁰⁴⁹.

¹⁰⁴¹ *Contra* : HESS T., p. 436 et SCHOPPER B./ DE MITRI T., p. 327 qui considèrent que les fonds d'investissement ne sont non seulement pas résidents au sens de la Convention mais pas même des personnes. Cette prise de position n'est cependant pas motivée.

¹⁰⁴² ALTENBURGER P., *Investment Funds*, p. 99 (cet auteur semble introduire de manière incorrecte la notion de bénéficiaire effectif, toutefois sa conclusion selon laquelle les fonds d'investissements ne sont pas des résidents et ne peuvent donc bénéficier des conventions de double imposition est correcte)

¹⁰⁴³ HESS T., p. 437.

¹⁰⁴⁴ Annexe III ainsi que IV à la circulaire n. 24 du 1er janvier 2009 sur les placements collectifs de capitaux en matière d'impôts anticipé et de droits de timbre.

¹⁰⁴⁵ C'est le cas de l'Allemagne, de l'Autriche, du Danemark, de l'Espagne, de la France, de la Grande Bretagne, de la Norvège, des Pays-Bas et de la Suède.

¹⁰⁴⁶ C'est le cas de l'Australie, du Canada ainsi que du Japon.

¹⁰⁴⁷ Art. 4 al. 1 lettre c LIA

¹⁰⁴⁸ SCHOPPER B./ DE MITRI T., p. 329

¹⁰⁴⁹ ALTENBURGER P., *Investment Funds*, p. 95 ; SCHOPPER B./ DE MITRI T., p. 330. Cette disposition est justifiée de la manière suivante par BEGUELIN : « Si un droit spécial de remboursement n'avait pas été accordé aux porteurs étrangers de parts de fonds de placement suisses en valeurs étrangères, on aurait risqué de voir ces porteurs se détourner des fonds de placement suisses pour acquérir directement des titres étrangers (ou des

Section 2. Le changement des règles d'attributions par l'Etat de résidence

Selon la théorie développée dans cette thèse, la double imposition économique résultant de conflit d'attribution doit être éliminée grâce au respect de l'Etat de source de l'attribution faite par l'Etat de résidence. Toutefois, il est justifié de se demander si ce respect, imposé à l'Etat de source, ne trouve pas de limite. Lorsqu'un Etat modifie ses règles d'attributions en droit interne, l'Etat de source est-il à sa merci ?

Nous sommes d'avis qu'un Etat de source, en vertu du principe de la bonne foi, peut refuser de suivre l'attribution faite dans l'Etat de résidence et invoquer la procédure amiable¹⁰⁵⁰, lorsque l'Etat de résidence a fondamentalement changé ses règles d'attribution. En effet, la doctrine reconnaît que lorsqu'un Etat fait référence à son droit interne¹⁰⁵¹, un tel exercice doit avoir lieu de bonne foi et ne doit pas rendre le traité inopératif¹⁰⁵². ENGELEN nous dit d'ailleurs que : « the principle of good faith and, in particular, the doctrine of abuse of right distinctively and directly related thereto, sets a limit with respect to the reference to the domestic laws of the contracting States for purposes of interpretation. »¹⁰⁵³

La question à laquelle il nous faut répondre est de savoir ce qui constitue une modification excessive ? Selon nous, une modification est excessive lorsqu'elle va à l'encontre des principes d'attributions précédemment suivis par un Etat. Il nous paraît évident que toutes règles d'attribution ayant pour but de concrétiser le principe de la capacité contributive doivent être acceptées. Mais est-ce qu'une règle d'attribution ayant pour but d'éviter un ajournement d'impôt, tel un régime CFC, constitue une modification du système d'attribution suf-

parts de fonds de placement étrangers). » BEGUELIN J., *Fonds de placement*, p. 13 ; STOCKAR C., p. 49s.

¹⁰⁵⁰ Art. 25 MC OCDE.

¹⁰⁵¹ Art. 3 §2 MC OCDE.

¹⁰⁵² Commentaire OCDE ad art. 3 § 2, N.13.

¹⁰⁵³ ENGELEN F., *Interpretation*, p. 490

fisamment grande pour justifier un rejet de l'Etat de source. A notre avis, la question doit être tranchée dans son contexte. Un Etat ayant déjà introduit des règles de consolidation fiscale importantes pourra certainement introduire un régime CFC sans que l'Etat de source ne puisse s'en offusquer. En revanche, un Etat qui respecte de manière systématique la personnalité juridique des sociétés et ne prévoient aucune forme de transparence pourra difficilement introduire un régime CFC sans surprendre ses partenaires commerciaux.

En pratique, il peut être conseillé aux Etats de prendre position lors de la négociation du traité sur l'introduction future d'éventuelles règles CFC ou d'autres règles d'attribution qu'il jugerait d'excessives. De même une réserve dans le Commentaire OCDE peut s'avérer utile.

Chapitre 5. Excursus: Les conflits d'attribution en droit intercantonal

La Suisse, en tant qu'Etat fédéral, a des compétences fiscales concurrentes entre les cantons ainsi qu'entre les cantons et la Confédération. La Confédération a le droit de prélever les impôts expressément¹⁰⁵⁴ prévus par la Constitution fédérale, les cantons, quant à eux, peuvent prélever toutes taxes n'étant pas exclusivement attribuées à la Confédération¹⁰⁵⁵.

Conformément à l'art. 127 al. 3 Cst, la double imposition intercantonale est interdite. Malgré le mandat constitutionnel, aucune loi réglementant le domaine n'a pu être promulguée. Dès lors, le Tribunal fédéral a établi à travers sa jurisprudence¹⁰⁵⁶ toute une série de principes permettant d'éviter la double imposition intercantonale¹⁰⁵⁷. Nous pouvons également trouver des mesures unilatérales ainsi que des concordats intercantonaux¹⁰⁵⁸ en la matière. Tant la double imposition effective que la double imposition virtuelle sont interdites¹⁰⁵⁹. De plus, en vertu de l'interdiction des discriminations fiscales, un contribuable ne doit pas être taxé plus lourdement qu'un autre parce qu'il est assujéti à plusieurs souverainetés cantonales¹⁰⁶⁰. L'interdiction de la double imposition intercantonale peut être invoquée par tout contribuable sans égard à sa nationalité ou sa résidence.

Il y a double imposition intercantonale, lorsque deux ou plusieurs cantons assujétissent un même contribuable sur un même objet pour une même période. Toutefois, de la même façon que l'OCDE se voit aujourd'hui contrainte d'élargir la notion de double imposition entrant

¹⁰⁵⁴ En matière fiscale il n'y pas de compétence tacite de la Confédération.

¹⁰⁵⁵ Art. 3 Cst.

¹⁰⁵⁶ Se référer à : LOCHER K./ LOCHER P., *Praxis III*.

¹⁰⁵⁷ Ce véritable monument de jurisprudence s'est avéré suffisamment complet pour qu'une loi en la matière soit considérée comme n'étant pas nécessaire lors de la révision de la Constitution fédérale. DE VRIES REILINGH D., p 25.

¹⁰⁵⁸ Art. 48 al. 1 Cst.

¹⁰⁵⁹ ATF 117 Ia 516, 517.

¹⁰⁶⁰ ATF 120 Ia 363.

dans le champ d'application du modèle, le Tribunal fédéral a dû adopter une notion économique de double imposition. L'impôt prélevé par les cantons ne doit pas nécessairement être identique, il peut être similaire. L'objet de l'impôt ne doit obligatoirement être juridiquement le même, une identité économique est suffisante¹⁰⁶¹. Enfin, et c'est ce qui nous intéresse le plus, l'identité de contribuable a été largement assouplie. En effet, le Tribunal fédéral a reconnu qu'il fallait se détacher de cette exigence lorsque les deux contribuables imposés se trouvent juridiquement et économiquement dans un rapport particulier. Un tel rapport particulier a été notamment¹⁰⁶² reconnu entre un propriétaire par étage et le fond de rénovation d'une communauté de propriété par étage¹⁰⁶³, entre un propriétaire et un usufruitier¹⁰⁶⁴, entre un parent et son enfant en ce qui concerne les contributions d'entretiens¹⁰⁶⁵, entre des associés d'une société en commandite ou en nom collectif et leur société¹⁰⁶⁶, entre une fondation et son fondateur, entre deux époux, et même entre ex-époux en ce qui concerne les contributions d'entretiens¹⁰⁶⁷. Dans le cadre d'une société anonyme effectuant une prestation appréciable en argent en faveur d'une société-sœur dans un autre canton, sans ajustement corrélatif, le Tribunal fédéral a laissé la question de savoir s'il s'agissait d'une double imposition prohibée ouverte¹⁰⁶⁸.

La Suisse dans ses relations intercantionales reconnaît donc que l'identité de contribuable exigée par la définition de la double imposition doit être assouplie afin d'inclure dans certains cas une identité économique. Mais, à nouveau, il s'agit d'une identité économique où

¹⁰⁶¹ DE VRIES REILINGH D., p 20s; LOCHER K./LOCHER P., *Praxis III*, §1, II A, n. 5.

¹⁰⁶² Voir : DE VRIES REILINGH D., p. 20s; LOCHER K./LOCHER P., *Praxis III*, §1, II A, n. 5 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 408. Toutefois, un tel rapport n'existe pas entre une SA et son actionnaires, ni entre une société mère et une société fille, et pas non plus entre sociétés-sœurs.

¹⁰⁶³ StE 2000 A. 24.35 N. 1, StR 2000, p. 334 ; NOËL Y., *Double imposition 2002*, p. 31ss.

¹⁰⁶⁴ ATF 30 I 281, 286 ; StR 2007, p. 295ss.

¹⁰⁶⁵ ATF 118 Ia 277.

¹⁰⁶⁶ ATF 48 I 171, 173 ; ATF 115 Ia 157.

¹⁰⁶⁷ Depuis ATF 121 I 150 ; StR 2000, p. 331.

¹⁰⁶⁸ ASA 58, p. 612ss ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, p. 408. Il est étonnant de noter que cette question est laissée ouverte dans la mesure où la condition de l'intensité du rapport particulier entre les deux contribuables concernés était manifestement remplie.

les deux contribuables se voient imposer simultanément et non successivement. En effet, la double imposition économique existant entre une société et ses actionnaires n'est pas visée par l'interdiction de double imposition économique¹⁰⁶⁹.

Dans les cas où deux contribuables imposés se trouvent juridiquement et économiquement dans un rapport particulier les conflits d'attributions intercantonaux les concernant doivent être éliminés. Cependant, force est de reconnaître que ces derniers se font rares. En effet, en 1990 la LHID est adoptée et elle rentre en vigueur le 1^{er} janvier 1993¹⁰⁷⁰. Celle-ci a uniformisé les règles d'attribution du revenu en matière cantonale. Les cantons n'ont plus de marge de manœuvre pour déterminer à qui ils souhaitent attribuer un revenu dès lors il est difficile de concevoir un conflit d'attribution tout au moins dans le cadre de l'impôt sur le revenu.

De manière marginale, il peut être intéressant de noter que ces conflits ont existés avant l'entrée en vigueur de la LHID. C'était par exemple le cas lorsqu'un canton taxait le propriétaire d'un bien sur ce bien au niveau de l'impôt sur la fortune et qu'un autre canton taxait l'usufruitier sur ce bien au niveau de l'impôt sur le revenu¹⁰⁷¹. Néanmoins, un tel conflit pouvait être résolu en matière intercantonale puisque, nous l'avons vu, notre Haute Cour a la compétence d'établir des règles de partage du droit d'imposer. En l'espèce¹⁰⁷², le Tribunal fédéral avait déterminé qu'en matière intercantonale seul le canton de résidence de l'usufruitier avait le droit de taxer le bien.

En conclusion, la double imposition économique est interdite en matière intercantonale. Le mode d'élimination de cette dernière en matière intercantonale n'est pas celui suivi par le modèle OCDE et ne requiert pas d'Etat de source et d'Etat de résidence. En effet celle-ci est éliminée d'une part par une harmonisation des règles d'attributions figurant dans les lois fiscales cantonales et d'autre part, par le biais de

¹⁰⁶⁹ DE VRIES REILINGH D., p. 20; LOCHER K./ LOCHER P., *Praxis III*, §1, II C, n. 5ss.

¹⁰⁷⁰ FF 1990 III 1669.

¹⁰⁷¹ En l'occurrence la question de l'identité de l'impôt se posait également.

¹⁰⁷² ATF 30 I 281.

règles de partage de la compétence de taxer établie par le Tribunal fédéral sur mandat constitutionnel. Dès lors, si un conflit d'attribution résidence – résidence devait se produire celui-ci pourrait être résolu probablement dans un premier temps par la jurisprudence puis par une uniformisation de la règle d'attribution au plan fédéral ainsi que cantonal.

Chapitre 6. Conclusions intermédiaires

Les Conventions de double imposition conclues sur le Modèle OCDE contiennent une exigence d'attribution du revenu qui fait reflet à celle existant au plan interne. Nous avons vu qu'il est essentiel de distinguer cette exigence d'attribution du revenu d'autres notions telles que l'assujettissement à l'impôt, la clause du bénéficiaire effectif ou encore la clause d'assujettissement effectif.

Si l'exigence d'attribution est claire elle n'indique toutefois pas à qui le revenu doit être attribué. Dès lors, considérant la multitude de possibilités d'attribution du revenu, il est aisé d'imaginer des cas où deux ou plusieurs Etats ne prévoiraient pas la même règle d'attribution pour un même revenu. Force est de constater que les conflits peuvent être nombreux. Ces derniers, peuvent mener à une double imposition économique du revenu, qui doit être éliminée par les conventions de double imposition, selon une interprétation textuelle, systématique et téléologique des règles distributrices. Cependant, en raison de la structure particulière du Modèle de l'OCDE, uniquement les conflits impliquant un Etat de source et un Etat de résidence peuvent être résolus. Nous avons démontré que le seul moyen d'y parvenir était de suivre le principe selon lequel l'Etat de source doit respecter l'attribution du revenu effectuée par l'Etat de résidence. Ce principe, énoncé dans le cadre du rapport sur les sociétés de personnes, devrait, à notre avis, être appliqué à tous les conflits d'attribution source – résidence.

Enfin nous avons dû constater que le respect par l'Etat de source de l'attribution faite par l'Etat de résidence ne doit pas avoir lieu sans restriction. En effet, le cas particulier des conflits d'attribution dans le cadre des fonds de placement nous a montré les limites pratiques d'une telle solution. Le changement fondamental par l'Etat de résidence de ses règles d'attribution peut également constituer un motif pour l'Etat de source de ne pas respecter l'attribution faite par l'Etat de résidence.

Finalement, nous nous sommes brièvement penchés sur les conflits d'attributions en matière intercantonale pour constater que ces der-

niers ont disparu. Dans un premier temps cela fut grâce à notre Haute Cour ayant la compétence de décider d'une règle d'attribution décisive en cas de conflit. Puis, dans un second temps, grâce à l'harmonisation des règles d'attribution du revenu au plan intercantonal, les cas de conflits ont disparu.

Titre VI. Conclusion

Déterminer auprès de quel contribuable un revenu doit être imposé est une question fondamentale à laquelle la doctrine suisse n'a pas accordé l'attention méritée. Considérant cette exigence comme évidente, cette dernière n'a pas identifié la question du lien entre l'objet et le sujet de l'impôt comme étant une problématique en tant que telle traversant l'ensemble du droit fiscal.

Notre thèse n'a pas la prétention d'avoir comblé définitivement cette lacune. Chaque imposition fait suite à une attribution du revenu, ce qui peut laisser songeur quant à l'immensité et la variété des règles permettant d'attribuer un revenu. De plus, le droit fiscal s'adapte à la vie économique et ce faisant les règles d'attribution se modifient et se développent. De nouveaux instruments, tel que le trust, obligent nos lois à s'adapter et se transformer. Toutefois, nous espérons à travers notre travail avoir fait ressortir l'importance de cette attribution du revenu ainsi que le système auquel elle obéit. Une telle prise de conscience et compréhension permettra sans doute au lecteur de mieux appréhender notre système fiscal tel qu'il est et tel qu'il sera demain.

Conscient de la diversité des règles d'attribution du revenu et du caractère interne de ces dernières, nous ne pouvons pas nous étonner lorsque nous nous trouvons confronté à de nombreux conflits d'attribution. Notre recherche s'est limitée aux conflits d'attribution créés par des règles suisses¹⁰⁷³. Cependant, il est essentiel de garder à l'esprit que les conflits d'attribution peuvent avoir lieu en raison de n'importe quelle règle d'attribution prévue par un Etat. En effet, à la fin de notre travail, il nous est possible d'affirmer qu'une large partie des problématiques des sociétés de personnes, des trusts ou encore des fonds d'investissements ont pour dénominateur commun, une attribution divergente du revenu par différents Etats. Notre thèse a donc pour ambition de regrouper différentes problématiques qui avaient été trai-

¹⁰⁷³ Nous avons également traité du régime applicable aux sociétés dites contrôlées. Nous avons élargi notre recherche à ces dernières dans la mesure où il s'agit d'un mécanisme d'attribution particulièrement intéressant ainsi que très répandu.

tées séparément jusqu'à présent sous la dénomination commune de : « conflits d'attribution du revenu ». Ceci étant fait, il nous paraît évident qu'une solution valable pour une variante de ce conflit, telle que celle proposée par l'OCDE dans son rapport sur les sociétés de personnes, doit être élargie à tous les cas de conflits d'attribution.

Certes la solution que nous proposons à ces conflits n'est pas parfaite. Elle implique des difficultés pratiques lorsque les Etats de Résidence sont nombreux et se base peut-être trop sur la bonne foi des Etats lors de la définition de leurs règles d'attribution internes. Néanmoins, notre thèse a démontré qu'il s'agit, à l'heure actuelle, de la seule solution permettant l'élimination souhaitée des cas de double imposition économique créée par des conflits d'attribution du revenu.

Bibliographie

- ACKERMANN A.**, Bedeutung und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht, Winterthur, 1963 (cité : ACKERMANN A.)
- AEBY P.**, De l'influence du droit fiscal sur le droit privé, in RDS 52/1933, p. 279a ss (cité : AEBY P.)
- AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G.**, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich, 2001 (cité : AGNER P./ JUNG B./ STEINMANN G., complément)
- AIGNER H-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M.**, General Report, in : LANG M./ AIGNER H-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M. (ÉDS), CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, Vienne, 2004 (cité: AIGNER H-J./ SCHEUERLE U./ STEFANER M., General Report CFC)
- AIGNER H-J./ ZÜGER M.**, Abkommensvergünstigungen für im Quellenstaat ansässige Gesellschafter von Personengesellschaften ?, in : SWI 2000, p. 308ss (cité : AIGNER H-J./ ZÜGER M., Personengesellschaften)
- ALTENBURGER P.**, Taxation of Swiss-Based Investment Funds and Certificate Holders, in : ASA 65, p. 87ss (cité : ALTENBURGER P., Investment Funds)
- ALTORFER J./ ALTORFER J. B.**, Das Kapitaleinlageprinzip : Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen (1. Teil), in : ST 2009, p. 270 ss (cité : ALTORFER J./ ALTORFER J. B., Das Kapitaleinlageprinzip)
- AMONN T.**, Nationalbericht Schweiz, in : IFA, Form and Substance, CDFI 87a, Rotterdam, 2002, p. 537ss (cité : AMONN T., Form and Substance)

- AMONN T.**, Zweitinstanzliches Urteil zur Anwendbarkeit der französischen CFC Regelung im Verhältnis zur Schweiz, in : ASA 70, p. 177ss (cité : AMONN T., CFC)
- AMONN T.**, Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung, in ASA 76, 493ss (cité : AMONN T., Trustbesteuerung)
- APOTHELOZ B./ STETTLER A./ DOUSSE V.**, Maîtriser l'information comptable, Volume 3, Lausanne, 2005 (cité : APOTHELOZ B./ STETTLER A./ DOUSSE V.)
- ARNOLD B. J.**, The taxation of controlled foreign corporations : an international comparison, Toronto, 1986 (cité : ARNOLD B. J., CFC)
- ARNOLD B. J./ DIBOUT P.**, Rapport Général, in : Cahier de droit fiscal international 2001, p. 91ss (cité : ARNOLD B. J./ DIBOUT P., Rapport Général CFC)
- ARNOLD B. J./ SASSEVILLE J./ ZOLT E. M.**, Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century, in : BIFD, 2002, p. 233. (cité : ARNOLD B. J./ SASSEVILLE J./ ZOLT E. M., Summary of the Proceeding of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century)
- ATHANAS P./ GIGLIO G.**, Art. 49, in : ZWEIFEL M./ ATHANAS P., Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2ème éd., Bâle 2008 (cité : ATHANAS P./ GIGLIO G., Art. 49)
- AULT H. J.**, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, in: Intertax 1994, p. 144ss (cité: AULT H. J., The Role of the OECD Commentaries)
- AULT H.J.**, Issues Related to the Identification Characteristics of The Taxpayer, BIFD 2002, p. 263ss (cité: AULT H.J., Identification Characteristics of The Taxpayer)

AULT H. J./ ARNOLD B. J. (ET AL.), Comparative Income Taxation : A structural Analysis, 2^{ème} éd., New York, 2004 (cité : AULT H.J./ ARNOLD B.J. (ET AL.), Comparative Income Taxation)

AVERY JONES J. ET AL., The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model, in : British Tax Review 1984, p. 14ss et 90ss (cité : AVERY JONES J. ET AL., The interpretation of tax treaties)

AVERY JONES J., Bodies of Persons, in : BTR 1991, p. 453ss (cité: AVERY JONES J., Bodies of Persons)

AVERY JONES J., Qualification Conflicts: the meaning of Application in Article 3 (2) of the OECD Model, in : Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag am 31 Oktober 1993, Berlin, New York, 1993 (cité: AVERY JONES J., Qualification Conflicts)

AVERY JONES J. ET AL., The treatment of trusts under the OECD Model Convention, British Tax Review 41, p.60ss (cité: AVERY JONES J. ET AL., The treatment of trusts under the OECD Model Convention)

AVERY JONES J. ET AL., The origins of concepts and expressions used in the OECD Model and their Adoption by States, in: BTR 2006, no. 6 p. 695ss (cité: AVERY JONES J. ET AL., The origins of concepts and expressions used in the OECD Model)

BÄCHLE E./ RUPP T., Internationales Steuerrecht, Stuttgart, 2002. (cité : BÄCHLE E./ RUPP T.)

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

BAKER P., The application of the convention to partnerships, trusts and other, non-corporate entities, in : GITC Review, Vol II, No. 1 (quoted: BAKER P., Partnerships, trusts and other, non-corporate entities)

- BAKER P.**, Beneficial ownership : After Indofood, in : GITC Review, Vol VI, N. 1, p. 15ss (cité : BAKER P., Beneficial ownership)
- BAUER-BALMELLI M.**, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer : Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Zurich, 2001 (cité : BAUER-BALMELLI M., Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer)
- BAUER-BALMELLI M.**, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigentheorie, in : IFF Forum für Steuerrecht, 2001, p. 58ss (cité : BAUER-BALMELLI M., Änderungen)
- BEGUELIN J.**, Les parts de fonds de placement et la nouvelle loi fédérale sur l'impôt anticipé, in : RDAF 1967, p. 1 ss (cité : BEGUELIN J., Fonds de placement)
- BEHNISCH U.**, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in : Aktienrecht 1992-1997 : Versuch einer Bilanz. Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Berne, 1998 (cité : BEHNISCH U., Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz)
- BEHNISCH U./ HEUBERGER R.**, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs, in : Jusletter 8 mai 2000. (cité : BEHNISCH U./ HEUBERGER R.)
- BENDLIGER S.**, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in : SWI 2000, p. 16ss (cité : BENDLIGER S., Personengesellschaften)
- BENECKE A./ SCHNITGER A.**, Lösung von Qualifikationskonflikten im internationalen Steuerrecht – der « abgeleitete » Qualifikationskonflikt, in : RIW 2002, p. 439ss (cité : BENECKE A./ SCHNITGER A., Qualifikationskonflikten)
- BENZ R.**, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Zurich, 2000 (cité : BENZ R., ordnungsmäßiger Bilanzierung)

- BENZ R.**, Steuerliche Auswirkungen des Vorentwurfes zu einer « Revision des Aktien – und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht », in : ZSiS 2006 Monatsflash N. 5 (cité : BENZ R., Revision des Rechnungslegungsrechts)
- BERGER M.**, Die Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen nach Art. 678 abs. 2 OR, in : PJA 9/2000, 1112ss. (cité : BERGER M., verdeckter Gewinnausschüttungen)
- BERGER M.**, Probleme der Bilanzberichtigung, in : ASA 70, 539ss. (cité : BERGER M., Probleme der Bilanzberichtigung)
- BETSCHART P.**, Grundzüge der Trustbesteuerung – dargestellt anhand der Praxis des Kantons Zürich, in : StR 2007, 158ss (cité : BETSCHART P.)
- BEUSCH M.**, Art. 12, in : ZWEIFEL M./ ATHANAS P./ BAUER-BALMELLI M., Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, II/2, Bâle, 2005 (cité : BEUSCH M., Art.12 VStG)
- BLUM B.**, Steuerumgehung bei der Mehrwertsteuer – Halten eines Flugzeuges in einer « Briefkastengesellschaft », in Zsis) 2008 BestCase N. 6 (cité : BLUM B., Steuerumgehung bei der Mehrwertsteuer)
- BLUMENSTEIN E.**, Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, in : RDS 52 p. 141a ss. (cité : BLUMENSTEIN E., Gegenseitige Beziehungen)
- BLUMENSTEIN E.**, Die Auslegung der Steuergesetz in der schweizerischen Rechtsprechung in : ASA 8, Heft 5/6 p. 11ss ; Heft 7 p. 15ss ; Heft 8 p. 18ss. (cité : BLUMENSTEIN E., Die Auslegung)
- BLUMENSTEIN E./ LOCHER P.**, System des Steuerrechts, 5^{ème} éd., Zurich, 1995. (cité : BLUMENSTEIN E./ LOCHER P.)
- BÖCKLI P.**, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Bâle/ Stuttgart, 1975 (cité : BÖCKLI P., Indirekte Steuern)

- BÖCKLI P.**, Fusions- und Spaltungssteuerrecht : Gelöste und ungelöste Probleme, in : ASA 67, p. 5ss (cité : BÖCKLI P., Fusions- und Spaltungssteuerrecht)
- BÖCKLI P.**, Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht Teil 1 und Teil 2, in : STR 2007, 710ss et 774 ss (cité : BÖCKLI P., Der angelsächsische Trust)
- BONNARD Y., CIOLA-DUTOIT S.**, Trusts internes suisses : objectifs recherchés et obstacles juridiques, in : AJP / PJA 2007, p. 1509ss. (cité : BONNARD Y., CIOLA-DUTOIT S.)
- BOYER M./ HILDEBRANDT M.**, Switzerland national report, in : Cahiers de droit fiscal international, vol. 92b, « Conflicts in the attribution of income to a person » Rotterdam, 2007 (cité : BOYER M./ HILDEBRANDT M.)
- BRACK J.**, La notion du revenu global en théorie et en droit fiscal suisse, Lausanne, 1941 (cité : BRACK J.)
- BRÜLISAUER P./ POLTERA F.**, Art. 58, in : ZWEIFEL M./ ATHANAS P., Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2^{ème} éd., Bâle, 2008 (cité : BRÜLISAUER P./ POLTERA F., Art. 58)
- BUCHER A./ BONOMI A.**, Droit international privé, 2^{ème} éd., Bâle, Genève, Munich 2004 (cité : BUCHER A./ BONOMI A.)
- BÜHLER O.**, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, Amsterdam, 1964. (cité : BÜHLER O.)
- BURGY D./ ZIEGLER P.**, Zeitpunkt der geldwerten Leistung, in : IFF Forum für Steuerrecht, 2005, p. 111ss (cité : BURGY D./ ZIEGLER P.)
- BURKHALTER R.**, Der steuerrechtliche Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Wallisellen, 2003 (cité : BURKHALTER R.)

- CAGIANUT F.**, Bedeutung der Kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht mit besonderer Berücksichtigung der Bilanzkorrekturen , in : ASA 37, p. 137ss (CAGIANUT F.)
- CAGIANUT F.**, Das Objekt der Einkommenssteuer, in : Höhn E./Athanas P. (éd.) Steuerharmonisierung, Berne 1993 (CAGIANUT F., Das Objekt)
- CAMENZING A.**, Ort und Zeitpunkt von Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch, in : ASA 69, p. 389ss (cité : CAMENZING A., Lieferungen)
- CAMENZIND A./ HONAUER N./ VALLENDER K.**, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2^{ème} éd., Berne, Stuttgart, Vienne, 2003 (cité : CAMENZIND A./ HONAUER N./ VALLENDER K., Handbuch)
- CHAMBRE FIDUCIAIRE**, Manuel suisse d'audit 1998, volumes I, Zurich 1998 (cité: MSA)
- CHARRIER J.**, La notion de revenu en droit civil, 1939, Paris (cité : CHARRIER J.)
- CHAUDET F.**, Droit suisse des affaires, 2^{ème} éd., Bâle 2004 (cité : CHAUDET F.)
- CHEBOUNOV A.**, Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Frankfurt am Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Vienne 2001 (cité : CHEBOUNOV A., Die Qualifikationsproblematik)
- CHENAUX J-L.**, Ratification de la Convention de la Haye sur le trust : une arlésienne prend forme..., in : Revue de l'avocat 2005, p. 156ss et 198ss (cité : CHENAUX J-L., le trust)
- DANIELS A.H.M.**, Issues in International Partnership Taxation : with special reference to the United States Germany and The Netherlands, Deventer et Boston, 1991.(cité : DANIELS)

- DANON R.**, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts : With particular references to US ; Canadian and New Zealand trust taxation, Zurich, Bale and geneva, 2003 (cité : DANON R., thèse)
- DANON R.**, Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune Analyse du régime actuel et réflexions de lege ferenda, in : ASA 72, p. 257ss. (cité : DANON R., Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune)
- DANON R.**, Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report, in : INTERTAX Vol. 32, Issue 5, p. 210ss. (cité : DANON R., Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts)
- DANON R.**, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux - Analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, in : ASA 74, p. 257ss (cité : DANON R., Restructurations internationales)
- DANON R.**, Note sur le statut du trust en droit fiscal suisse, in : StR 2007, 376ss (cité : DANON R., Note sur le statut du trust)
- DANON R.**, Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE, in : IFF 2007, p. 38ss (cité : DANON R., bénéficiaire effectif)
- DANON R.**, L'imposition du « private express trust » : Analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda, in : ASA 2008 p. 435ss. (cité : DANON R., Analyse critique)
- DANON R.**, ad art. 57-58 LIFD, in : YERSIN D./ NOËL Y., Commentaire romand de la Loi sur l'Impôt fédéral direct, Bâle, 2008 (cité : DANON R., ad art. 57-58)
- DANON R./ GLAUSER P-M.**, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State – Selected Issues under Article 15 of

the Swiss-EU Savings Agreement, in : INTERTAX 2005 33, p. 503ss
(cité : DANON R./ GLAUSER P-M., Cross-border Dividends)

DANON R./ SALOME H., Point de vue franco-suisse sur l'arrêt « Société Schneider Electric » du 28 juin 2002. Réflexions sur le problème de l'attribution du revenu en droit fiscal international, in : RDAF 2002 II, p. 289ss (cité : DANON R./ SALOME H., « Société Schneider Electric »)

DANON R./ SALOME H., Avoidance of Double Non-Taxation in Switzerland, in : Avoidance of Double Non-Taxation, LANG M. (ED), Vienne, 2003 (cité : DANON R./ SALOME H., Double Non-Taxation)

DANON R./ SALOME H., The OECD Partnerships Report – A Swiss View on Conflicts of Qualification, in : INTERTAX 2003 Vol 31, p. 190 (cité : DANON R./ SALOME H., Conflicts of qualification)

DANON R./ SALOME H., Rapport national Suisse, in : Double non-taxation IFA, CDFI 89a, Rotterdam, 2004, p. 677ss (cité : DANON R./ SALOME H., Rapport IFA 2004)

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

DEBATIN H., Qualifikationsprobleme im Doppelbesteuerungsrecht, in : Finanz-Rundschau 1979, 34 (61) Nr. 20, p. 493ss (cité : DEBATIN H., Qualifikationsprobleme)

DEBATIN H., Zur Behandlung von Beteiligungen an Personengesellschaften unter den Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in : Betriebs-Berater 1992, p. 1181ss (cité : DEBATIN H., Personengesellschaften)

DENNLER M., Durchgriff im Konzern, Zurich, 1984 (cité : DENNLER M.)

- DESCHENAUX H./ STEINAUER P.-H.**, Personnes physiques et tutelles, 3^{ème} éd, Berne 1995 (cité : DESCHENAUX H./ STEINAUER P.-H.)
- DESSAX M.**, Nationalbericht Schweiz, in : IFA, The disregard of a legal entity for tax purposes, CDFI 74a, Rotterdam, 1989, p. 501ss (cité : DESSAX M.)
- DE VRIES REILINGH D.**, La double imposition intercantonale, Berne, 2005 (cité : DE VRIES REILINGH D.)
- DJANANI C./ BRÄHLER G.**, Internationales Steuerrecht : Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, Wiesbaden, 2003. (cité : DJANANI C./ BRÄHLER G.)
- DOUVIER P.-J./ BOUZORAA D.**, France : Court of Appeals Confirms Incompatibility of CFC Rules with Tax Treaties, in : European Taxation 2001, p. 184ss (cité : DOUVIER P.-J./ BOUZORAA D., CFC)
- DUNAND J.-P.**, Le transfert fiduciaire : « donner pour reprendre », Mancipio dare ut remancipetur, Analyse historique et comparatiste de la fiducie-gestion, Bâle, Genève, Munich, 2000. (cité : DUNAND J.-P.)
- DÜRR R.**, Die Rückerstattungsklage nach Art. 678 abs. 2 OR im System der unrechtmässigen Vermögensverlagerungen : Unter besonderer Berücksichtigung übermässiger Entschädigungen an Mitglieder des Verwaltungsrates oder der Geschäftsleitung, Zürich, 2005. (cité : DÜRR R.)
- DUSS M.**, Verdeckte Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen Materiellrechtliche und Verfahrensrechtliche Probleme der direkten Bundessteuer (Ein Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich), in : StR 1987, p. 1ss (cité : DUSS M.)
- DUTOIT B.**, Commentaire de la loi fédérale du 18 décembre 1987, 3^{ème} éd., Basel, Geneva, Zurich, 2001 (cité : DUTOIT B., Commentaire)

- DUTOIT B.**, Le droit international privé ou le respect de l'altérité, Genève, Zurich et Bâle 2006 (cité : DUTOIT B., Le droit international privé)
- DU TOIT C.**, Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, Amsterdam, 1999 (cité : DU TOIT C.)
- EASSON A.**, Do We Still Need Tax Treaties ?, in : IBFD 2000, p. 619ss. (cité : EASSON A.)
- ECKERT J.-B./ PIGUET J.**, article 5 LT, in : OBERSON X./ HINNY P. (ED.), Commentaire droits de timbre, Zurich, Bâle, Genève, 2006. (cité : ECKERT J.-B./ PIGUET J., article 5 LT)
- ENGEL P.**, Contrats de droit suisse, Traité des contrats de la partie spéciale du Code des obligations, de la vente au contrat de société simple, articles 184 à 551CO, ainsi que quelques contrats innomés, Berne, 2000 (cité : ENGEL P.)
- ENGELEN F.**, Interpretation of Tax Treaties under International Law, Amsterdam, 2004 (cité : ENGELEN F., Interpretation)
- ENGELEN F./ PÖTGENS F.**, Report on « The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships » and the Interpretation of Tax Treaties, in : BIFD 2000, p. 250ss (cité : ENGELEN F./ PÖTGENS F., Partnerships)
- FORSTMOSER P./ MEIER-HAYOZ A./ NOBEL P.**, Schweizerisches Aktienrecht, Berne, 1996. (cité : FORSTMOSER P./ MEIER-HAYOZ A./ NOBEL P.)
- FRASER R./ OLIVER J.D.B.**, Beneficial Ownership : HMRC's Draft Guidance on Interpretation of the Indofood Decision, in : BTR 2007, No. , p. 39ss (cité : FRASER R./ OLIVER J.D.B., Beneficial Ownership)
- FUISTING B.**, Die Preussischen direkten Steuern, vol. IV : Die Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902 (cité : FUISTING B.)

- GASSNER W./ LANG M./ LECHNER E.**, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung : Anrechnungs- und Befreiungsmethode, Vienne, 1995. (cité : GASSNER W./ LANG M./ LECHNER E., Die Methoden)
- GASTAUD J-P.**, Personnalité morale et droit subjectif : essai sur l'influence du Principe de Personnalité Morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés, Paris 1977 (cité : GASTAUD J-P.)
- GEHRIG T.**, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Berne, 1998. (cité : GEHRIG T.)
- GIBERT B./ OUAMRANE Y.**, Beneficial Ownership – A French Perspective, in : European Taxation, Janvier 2008, p. 2ss (cité : GIBERT B./ OUAMRANE Y., Beneficial Ownership)
- GIRSBERGER D./ HEINI A./ KELLER M./ KREN KOSTKIEWICZ J./ SIEHR K./ VISCHER F./ VOLKEN P.**, Zürcher Kommentar zum IPRG, 2^{ème} éd., Zurich, Basel, Geneva, 2004 (cité : Zürcher Kommentar zum IPRG)
- GLAUSER P-M.**, La fusion d'assainissement aspects juridiques et fiscaux, in : L'expert-comptable Suisse 2004, p. 1000ss (cité : GLAUSER P-M., La fusion d'assainissement)
- GLAUSER P-M.**, Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Geneva, Zurich, Bâle, 2005 (cité : GLAUSER P-M., Apports)
- GLAUSER P-M.**, Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA La lutte contre les abus dans l'impôt sur la consommation, in : ASA 75, p. 727ss (cité : GLAUSER P-M., Evasion fiscale)
- GLAUSER P-M.**, Steuerrechtliche Aspekte der Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts : Insbesondere in Bezug auf die Revision des Rechnungslegungsrechts, in : GesKR Sondernummer 2008, p. 168 ss (cité : GLAUSER P-M., Revision des Rechnungslegungsrechts)

- GLAUSER P-M.**, L'imposition des actionnaires en cas de Merger & Acquisitions, in : Fusions et acquisitions. Questions actuelles, p. 35ss, à paraître (cité: GLAUSER P-M., L'imposition des actionnaires en cas de M&A)
- GLAUSER P-M.**, Evasion fiscale et TVA, in: Evasion fiscale, à paraître (cité: GLAUSER P-M., Evasion fiscale et TVA)
- GURTNER P.**, Verdeckte Gewinnausschüttung einer sanierungsbedürftigen Aktiengesellschaft, in : L'EC 1988, 147ss (cité : GURTNER P., Verdeckte Gewinnausschüttung)
- GURTNER P.**, Steuerfolgen des neuen Aktienrechtes : Einkommens- und gewinnsteuerliche Folgen für personenbezogene Aktiengesellschaften, in : l'EC 1992, p. 477ss (cité : GURTNER P., neuen Aktienrechtes)
- GURTNER P.**, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz ?, in : ASA 69, p. 64 (cité : GURTNER P., Neue Rechnungslegung)
- GUTZWILLER P.**, Schweizerisches Internationales Trustrecht : Kommentar, Bâle, 2007 (cité : GUTZWILLER P., Trustrecht)
- GYÖNGYI VÉGH P.**, The 2003 OECD Model, in : European Taxation 2003 p. 244ss. (cité : GYÖNGYI VÉGH P.)
- HANNES B.**, Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Hamburg 1992 (cité : HANNES B., Qualifikationskonflikte)
- HASENBÖHLER F.(ÉD.)**, Recht der kollektiven Kapitalanlagen unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte, Zürich, Bale, Genève, 2007 (cité : HASENBÖHLER F., Recht der kollektiven Kapitalanlagen)
- HEBERLEIN A.**, Die Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV) und die Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) im Vergleich, Zürich, Bale, Genève, 2008 (cité : HEBERLEIN A., SICAV)

HEINI A./ KELLER M./ SIEHR K./ VISCHER F./ VOLKEN P., IPRG Kommentar, Zurich 1993 (cité : HEINI A. and al., IPRG Kommentar)

HELG P., Le placement et le credit fiduciaire en droit Suisse, thèse, Genève, 1982 (cité: HELG P.)

HELMINEN M., Beneficial ownership of dividends: relevance of the new Netherlands dividend-stripping rules in tax treaty situations, in : European Taxation 2002, p. 454ss (cité : HELMINEN M., Beneficial ownership)

HEMMELRATH A., Besonderheiten bei der Beteiligung von Steuerinländern an Personengesellschaften in DBA-Staaten, in : IStR 19995, p. 570ss (cité : HEMMELRATH A., Personengesellschaften)

HERMANN F.-B.-W., Staatwirtschaftliche Untersuchungen, 2^{ème} éd., München, 1874 (cité : HERMANN F.-B.-W.)

HESS T., Die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektiv-anlagengesetz und deren Anleger, in : ASA 77, p. 361ss (cité: HESS T.)

HEUBERGER R., Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Berne, 2001 (cité: HEUBERGER R.,)

HEUBERGER R., Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz in den USA und in der Schweiz – ein Rechtsvergleich, in: ASA 71, p. 513ss (cité: HEUBERGER R., Handels- und Steuerbilanz in den USA und in der Schweiz)

HILL G., The interpretation of Double taxation agreement – the Australian experience, in : BIFD 2003, p. 326ss (cité: HILL G., Australian experience)

HOCHREUTENER H. P., Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen: Lockerung der directbegünstigungstheorie erleichterungen bei der Sa-

nierung nahestehender Gesellschaften, in: l'Expert Comptable Suisse 2001, p. 87ss (cité: HOCHREUTENER H. P.)

HÖHN E., Wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, in : StR 18, p. 387ss (cité: HÖHN E., Wirtschaftlichen Betrachtungsweise)

HÖHN E., Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Berne et Stuttgart, 1984. (cité : HÖHN E., Handbuch)

HÖHN E., Steuereinsparung und Steuerumgehung, in : StR 1974, p. 141 ss (cité: HÖHN E., Steuereinsparung und Steuerumgehung)

HÖHN E., Gesetzesauslegung, Rechtsfortbildung und richterliche Gesetzesergänzung im Steuerrecht, in : ASA 51, p. 385ss (cité: HÖHN E., Gesetzesauslegung)

HÖHN E., Steuerprobleme bei Schweizerischen Betriebstätten ausländische Unternehmen, in ASA 65, p. 171ss (cité : HÖHN E., Steuerprobleme)

HÖHN E./ WALDBURGER R., Steuerrecht, 8^{ème} éd., Berne, Stuttgart et Vienne, 1997. (cité: HÖHN E./ WALDBURGER R.)

HOCK B., Personengesellschaften und Internationales Steuerrecht: Option zur Körperschaftsteuer als Lösung anstehender Probleme, in RIW 1995, p. 135ss (cité: HOCK B., Personengesellschaften)

HONSELL H./ VOGT N./ SCHNYDER A. (éd), Kommentar zum schweizerischen Privatrecht : Internationales Privatrecht, Basel, Frankfurt am Main, 1996 (cité : Basler Kommentar, IPRG)

HUDSON A., Equity and Trusts, 5^{ème} éd., Oxon, 2007 (cité : HUDSON A.)

HUEMER E., Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen : Innerstaatliches Recht und Doppelbesteuerungsabkommen, Vienne, 1996 (cité : HUEMER E., Die unbeschränkte Steuerpflicht)

- JADAUD B.**, L'impôt et les groupes de sociétés, Paris, 1970 (cité : JADAUD B., Les groupes de sociétés)
- JAQUES C.**, ad Art. 9 LIFD, in : YERSIN D./ NOËL Y., Commentaire romand de la Loi sur l'Impôt fédéral direct, Bâle, 2008 (cité : JAQUES C., ad Art. 9 LIFD)
- JUCH D.**, Rapport general, in: Cahiers de droit fiscal international Vol. LXVIIb, Mesures unilatérales d'éviter la double imposition, Berlin, 1981. (cité : JUCH D., Rapport général)
- KÄFER K.**, Die kaufmännische Buchführung : Artikel 98 – 964 OR, 2^{ème} partie, Tome VIII, Berne, 1981 (cité: KÄFER K., Die kaufmännische Buchführung)
- KÄNZIG E.**, Die direkte Bundesteuer, 2^{ème} partie, 2^{ème} éd., Bâle, 1992 (cité : KÄNZIG E.)
- KOLLER T.**, Privatrecht und Steuerrecht : Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete, Berne, 1993 (cité : KOLLER T.)
- KNECHTLE A.**, Basic Problems in International Fiscal Law, traduit de l'allemand par WEISFLOG W.E., Deventer, 1979. (cité: KNECHTLE A., Basic Problems in International Fiscal Law)
- KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENIN-GIRARD S.**, Droit international privé suisse, 3^{ème} éd., Berne 2005 (cité : KNOEPFLER F./ SCHWEIZER P./ OTHENIN-GIRARD S.)
- KOEHLE I.**, Trusts and the application of the OCED Model Convention, in : The trust : bridge or abyss between common and civil law jurisdictions ? SONNEVELDT D./ VAN MENS H., p. 83ss, Deventer, 1992 (cité : KOEHLE I., Trusts)

- KRABBE H.**, Steuerliche Behandlung der Personengesellschaften nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in IWB nr. 3 1998, p. 753ss (cité : KRABBE H., Personengesellschaften)
- KÜNZLER O.**, Konzernübertragung im Privat- und Steuerrecht, Zurich, Bâle, Genève, 2006 (cité : KÜNZLER O.)
- LANDOLF U./ GRAF T.**, Der Trust im Schweizerischen Steuerrecht, in : ASA 63, p. 1ss (cité : LANDOLF U./ GRAF T., Der Trust)
- LANG M.**, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen, in : Die Weiterentwicklungen des OECD-Musterabkommens, LANG. M./ LOUKOTA H./ LÜTHI D., Vienne, 1996. (cité : LANG M., Änderungen des OECD-Musterabkommens)
- LANG M.**, Multilaterales Steuerabkommen statt bilateralem DBA-Netz ? in : SWI 1997, p. 492ss (cité: LANG M., Multilaterales Steuerabkommen)
- LANG M.**, Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties, in : Intertax 1997 Vol. 25, p. 7ss (cité : LANG M., Later Commentaries)
- LANG M.**, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships A critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, Vienne, 2000. (cité: LANG M., The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships)
- LANG M.**, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, in : IStR 2000, p. 129ss (cité: LANG M., Qualifikationskonflikte)
- LANG M.**, Personengesellschaften im DBA-Recht, in : SWI 2000, p. 60ss (cité: LANG M., Personengesellschaften)

- LANG M.**, Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, in IBFD 2001, p. 587 et ss. (cité: LANG M., Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers)
- LANG M.**, CFC Legislation and Community Law, in : European Taxation 2002, p. 374ss (cité: LANG M., CFC Legislation and Community Law)
- LANG M.**, CFC Regulations and Double Taxation Treaties, in : BIFD 2003, p. 51ss (cité: LANG M., CFC Regulations and DTT)
- LANG M. ( d)**, Unilaterale Ma nahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung: Die Verordnung zu   48 BAO, Vienne, 2004. (cité: LANG M.( d), Unilaterale Ma nahmen.)
- LE GALL J-P.**, General Report, in: Cahier de droit fiscal international: International tax problems of partnerships, Vol. LXXXa, p. 595ss, 1995 (cité: LE GALL J-P., General Report)
- LEITNER R./ GAHLEITNER G.**, Zur Behandlung von Personengesellschaften im Abkommensrecht, in : SWI 1998, p. 568ss (cité: LEITNER R./ GAHLEITNER G., Personengesellschaften)
- LIPS-RAUBER C.**, Die Rechtsbeziehung zwischen dem beauftragten fiduziarischen Verwaltungsrat und dem Fiduzianten, Zurich, Bale, Genève, 2005. (cité : LIPS-RAUBER C.)
- LIVER P.**, Das Eigentum, in : Sachenrecht, erster Halbband, in : Schweizerisches Privatrecht, V/1, B le et Stuttgart, 1977 (cité : LIVER P.)
- LOCHER P.**, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Berne, 1983 (cité : LOCHER P., Grenzen der Rechtsfindung)
- LOCHER P.**, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in : ASA 60, 1ss (cité : LOCHER P., Legalitätsprinzip)

- LOCHER P.**, Steuerrechtliche Folgen der Revision des Aktienrechtes, in : ASA 61, 97 ss (cité : LOCHER P., Revision des Aktienrechtes)
- LOCHER P.**, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Aktien- und im Steuerrecht, in : Aktienrecht 1992-1997 : Versuch einer Bilanz : Zum 70 Geburtstag von Rolf Bär, Berne, 1998 (cité : LOCHER P., Aktienrecht)
- LOCHER P.**, Kommentar zum DBG: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil, Basel, 2001 (cité: LOCHER P., Kommentar)
- LOCHER P.**, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: ASA 75, p. 675ss (cité: LOCHER P., Rechtsmissbrauchsüberlegungen)
- LOCHER P.**, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3^{ème} éd., Berne, 2005. (cité : LOCHER, Einführung)
- LOCHER K./ LOCHER P.**, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Therwil 2008 (cité : LOCHER K./ LOCHER P., Praxis III)
- LOUKOTA H.**, Multilateral Tax Treaty Versus Bilateral Treaty Network, in : Multilateral Tax Treaties : New Developments in International Tax Law, Vienne, Londres, 1997. (cité : LOUKOTA H., Multilateral Tax Treaty)
- LOUKOTA H.**, Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, in : SWI 1999, p. 70ss (cité : LOUKOTA H., Qualifikationskonflikte)
- LOUKOTA H.**, Der OECD Report zur Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften, in : Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Die Auswirkungen des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis, Vienne, 2000. (cité : LOUKOTA H., Personengesellschaften)
- MANKE K.**, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, in : DEUTSCHEN ANWALTSINSTITUT (ED) : Jahrbuch der Fachanwälte für

- Steuerrecht 1978/1979, p. 333ss (cité : MANKE K., Personengesellschaften)
- MASUI Y.**, General Report, in : Cahiers de droit fiscal international, 89b, 2004 (cité : MASUI Y., General Report)
- MCDANIEL P. R./ AULT H. J.**, Introduction to United States International Taxation, 4^{ème} éd., Le Hague, Londres, Boston, 1998. (cité : MCDANIEL P. R./ AULT H. J., Introduction)
- MANDOFIA M.**, Comparaison des expressions utilisées par le Tribunal fédéral pour légitimer une décision qui heurte le sens clair de la loi, in : Les règles d'interprétation: Principes communément admis par les juridictions, PERRIN J-F (ED), Fribourg, 1989 (cité: MANDOFIA M.)
- MARANTELLI A.**, Faktizitätsprinzip im Steuerrecht – dogmatische Notwendigkeit oder unnötiger Ballast, in : ASA 75, p. 105ss (cité: MARANTELLI A., Faktizitätsprinzip)
- MATTEOTTI R.**, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht; Ein Beitrag zum Verhältnis des Rechtsmissbrauchsverbots im Steuerrecht zum Verfassungs- und Völkerrecht, Berne, 2003 (cité: MATTEOTTI R., Der Durchgriff)
- MASSHARDT H.**, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2^{ème} éd., Zurich, 1985 (cité : MASSHARDT H.)
- MAYER T.**, La Suisse et la Convention de La Haye sur la reconnaissance du trust, in : ECS 2006 p. 669ss. (cité : MAYER T.)
- MEYER R.**, Das Wesen des Einkommens, Berlin, 1877 (cité : MEYER R.)
- MEIER-HAYOZ A./FORSTMOSER P.**, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10^{ème} éd., Bern 2006 (cité : MEIER-HAYOZ A./FORSTMOSER P., Gesellschaftsrecht)

- MONTAVON P.**, La réintégration dans le bénéfice annuel des dividendes occultes, in : TREX 2000, 140ss (cité : MONTAVON P.)
- MÖSSNER J. M. (et al.)**, Steuerrecht international tätiger Unternehmer : Handbuch der Besteuerung von auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 2^{ème} éd., Cologne, 1998. (cité : MÖSSNER J. M.)
- MOYE J.E.**, The laws of business organizations, 5^{ème} ed., Albany, Bonn, Boston et al., 1999 (cité : MOYE J.E.)
- MÜHLEHNER J.**, Die Besteuerung der Veräußerung einer Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft, in : SWI 1995, p. 457ss (cité : MÜHLEHNER J., Personengesellschaft)
- NAGY T.**, Multilateral Tax Agreements and Tax Coordination in the CMEA, in : European Taxation 1979 p. 379ss. (cité : NAGY T.)
- NEF U.**, Grundzüge des Sachenrechts, Zurich, 2004 (cité : NEF U.)
- NEUHAUS M.**, Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerrechtlicher Sicht, in : Verdeckte Gewinnausschüttungen, p. 13ss, Zurich, 1997 (cité : NEUHAUS M., Verdeckte Gewinnausschüttungen)
- NEUHAUS M./ BLÄTTLER J.**, ad art. 662a CO, in : HONSELL H./ VOGT N./ WATTER R. (ÉDS), Obligationenrecht II : Art. 530- 1186 OR, 3^{ème} éd., Bâle, 2008 (cité : NEUHAUS M./ BLÄTTLER J., ad art. 662a CO)
- NIEDERER C.**, Neue Besteuerungspraxis rund um Trusts – eine Übersicht, in : AJP/PJA 2007, 1499ss (cité : NIEDERER C.)
- NOËL Y.**, Interaction entre réglementations sur les sociétés étrangères contrôlées et les conventions de double imposition : Le cas de l'art. 209 B et de l'Avenant à la Convention franco-suisse, in : RDAF 2000 II, p. 137ss (cité : NOËL Y., CFC)

- NOËL Y.**, Double imposition intercantonale et internationale, in : ASA 71, 31ss (cité : NOËL Y., Double imposition 2002)
- NOËL Y.**, ad Art. 16, in : YERSIN D./ NOËL Y., Commentaire romand de la Loi sur l'Impôt fédéral direct, Bâle, 2008 (cité : NOËL Y., Commentaire ad art 16 LIFD)
- OBERSON X.**, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in : ASA 69, p. 403ss (cité : OBERSON X., Localisation des services)
- OBERSON X.**, Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, in : RDAF 1997, p. 33ss (OBERSON X., TVA)
- OBERSON X.**, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., Geneva, Basel, Munich, 2002 (cité : OBERSON X., Droit fiscal suisse)
- OBERSON X.**, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, in : Mélanges CRC à l'occasion du 10^e anniversaire de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, Lausanne, 2004. (cité : OBERSON X., La notion de bénéficiaire effectif)
- OBERSON X.**, Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité, in : ASA 76, 475ss (cité : OBERSON X., Le traitement fiscal du trust)
- OBERSON X.**, Précis de droit fiscal international, Berne, 3^{ème} éd, Genève, 2009. (cité : OBERSON X., Précis international)
- OBERSON X./ PETER H./ KUSTER M.**, Steuerliche Aspekte bei Sanierungsleistungen von Schwestergesellschaften : Eine systemwidrige Anwendung der Dreickstheorie, in : Festschrift für Peter Böckli zum 70 Geburtstag, Zurich, Bâle, Genève, 2006 (cité : OBERSON X./ PETER H./ KUSTER M.)

- OCDE.**, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, in : questions de fiscalité internationale, N. 6, Paris, 1999. (cité : Rapport OECD sur les sociétés de personnes)
- OCDE.**, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, 2008. (cité : Modèle OCDE)
- OCDE.**, The granting of treaty benefits with respect to the income of collective investment vehicles, Public Discussion Draft, 9 December 2009. (cité : OCDE., Collective investment vehicles, Draft)
- OLIVER D./ LIBIN J./ VAN WEEGHEML S./ DU TOIT C.**, Beneficial Ownership and the OECD Model, in: British Tax Review, 2001 p. 27ss (quoted: OLIVER D./ LIBIN J./ VAN WEEGHEML S./ DU TOIT C., Beneficial Ownership)
- PFUND R./ ZWAHLEN B.**, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, Bâle, 1985 (cité : PFUND R./ ZWAHLEN B., VStG)
- PHILIPP A.**, Probleme der Doppelbesteuerung auf Grund der Verschiedenheit der Steuersysteme der Vertragstaaten und der Verschiedenheit von Vertragstypen, in : Deutsche Steuer-Zeitung 1967 Ausgabe A , Nr. 15, p. 245ss (cité : PHILIPP A., Verschiedenheit der Steuersysteme der Vertragstaaten)
- PIOTET P.**, Dienstbarkeiten und Grundlasten, in : Sachenrecht, erster Halbband, in : Schweizerisches Privatrecht, V/1, Bâle et Stuttgart, 1977 (cité : PIOTET P.)
- PIRES M.**, International Juridical Double Taxation of Income, Deventer/ Boston, 1989. (cité : PIRES M.)
- PROD'HOM P.**, La notion de destinataire des services immatériels Orphée au royaume de la TVA, in : ECS 2002, p. 259ss (cité : PROD'HOM P., Services immatériels)

- PRYM R.-J.**, Die Verdeckte Gewinnausschüttung nach deutschem und schweizerischem Steuerrecht, Berne, 1976 (cité : PRYM R.-J.)
- RECHSTEINER C.**, Das Kapitaleinlageprinzip der USTR II Unklarheiten in der Praxis klären und vorbeugend handeln, in : ST 2008, p. 783ss (cité : RECHSTEINER C., Das Kapitaleinlageprinzip)
- REGELSBERGER F.**, Zwei Beiträge zur Lehre von der Cession, in : Archiv für die civilistische Praxis 63 p. 157ss (cité : REGELSBERGER F.)
- REICH M.**, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen Verbundenen Unternehmen, ASA 54, p. 609 (cité : REICH M., Verdeckte Vorteilszuwendungen)
- REICH M.**, Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, in : Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, CAGIANUT F./VALLENDER K. (ÉD)., Berne/ Stuttgart/ Vienne 1995 (cité : REICH M., Vermögensertragsbegriff)
- REICH M.**, Art. 16, in : ZWEIFEL M./ ATHANAS P., Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) I/2a, Bâle, 2008 (cité : REICH M., Art. 16)
- REICH M./ DUSS M.**, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Bâle, 1996 (cité : REICH M./ DUSS M., Unternehmensumstrukturierungen)
- REICH M./ WALDBURGER R.**, Rechtsprechung im Jahr 2002 (2 Teil), in : IFF Forum für Steuerrecht, p. 302 ss. (cité : REICH M., WALDBURGER R., Vorteilszuwendung an eine Schwestergesellschaft)
- REICHEN N.**, Le trust et le droit suisse Problèmes et incertitudes juridiques, in : ECS 2005 p. 797ss (cité : REICHEN N.)

- REITH T.**, International Steuerrecht: Handbuch zum Doppelbesteuerungs- und Außensteuerrecht und zu Gestaltungen grenzüberschreitender Investitionen, Munich, 2004. (cité : REITH T.)
- REY H.**, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, Band I, 2^{ème} éd., Berne, 2000 (cité : REY H.)
- REYMOND C.**, Essai sur la nature et les limites de l'acte fiduciaire, Montreux 1948 (cité : REYMOND C.)
- RIVIER J-M.**, Droit fiscal suisse : Le droit fiscal international, Neuchâtel, 1983 (cité : RIVIER J-M., Le droit fiscal international)
- RIVIER J-M.**, Droit fiscal suisse : l'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd, Lausanne, 1998 (cité : RIVIER J-M., Droit fiscal suisse)
- RIVIER J-M.**, L'interprétation des règles de droit qui régissent la Taxe à la Valeur Ajoutée, in : ASA 63, p. 355ss (cité : RIVIER J-M., L'interprétation de la TVA)
- RIVIER J-M.**, L'interprétation des conventions de double imposition, in : RDAF 2000 II, p. 113ss (cité : RIVIER J-M., L'interprétation des CDI)
- ROBINSON P./ WIPFLI D.**, Die Kapitalisierungsregeln im schweizerischen Steuerrecht, in : ST 1998, p. 67ss (cité : ROBINSON P./ WIPFLI D., Kapitalisierungsregeln)
- RÖHRKASTEN B.**, Die Verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschafts- und Steuerrecht, Hamburg, 1976 (cité : RÖHRKASTEN B.)
- ROLLI B.**, ad Art. 49, in : YERSIN D./ NOËL Y., Commentaire romand de la Loi sur l'Impôt fédéral direct, Bâle 2008 (cité : ROLLI B., Commentaire ad Art. 49)
- ROSCHER W.**, Grundlagen der Nationalökonomie, Stuttgart, 1894 (cité : ROSCHER W.,)

- RUSSO R.**, The OECD Approach to Partnerships – Some Critical Remark, in : European Taxation 2003, p. 123ss (cité : RUSSO R., Partnerships)
- RUST A.**, The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits, in : BIFD 2003, p. 45ss (cité : RUST A., The New Approach to Qualification Conflicts)
- RYSER W.**, La fiscalisation par l'interprétation, in : FS Zuppinger, p. 257ss, Berne, 1989 (cité : RYSER W., La fiscalisation par l'interprétation)
- RYSER W.**, Réflexions sur la notion de revenu, in : Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne, 1977 (cité : RYSER W., Réflexions sur la notion de revenu)
- RYSER W.**, L'ajustement restititif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant (changement d'attitude de l'Administration fédérale des contributions), in : IFF Forum für Steuerrecht, 2001, p. 295ss. (cité : RYSER W., L'ajustement restititif)
- RYSER W./ ROLLI B.**, Précis de droit fiscal suisse (impôt directs), Berne, 2002 (cité : RYSER W./ ROLLI B.)
- SALOM J.**, La problématique de l'attribution des distributions dissimulées de bénéfiques dans les relations nationales et internationales, Prix OREF 2007 (Cité : SALOM J., L'attribution des distributions dissimulées)
- SALOM J.**, The application of Double Tax Conventions to Trust, in : DANON R. (ED.), Taxation of trusts in civil law jurisdiction, à paraître en 2010 (cité : SALOM J., The application of Double Tax Conventions to Trust)
- SALOME H.**, International Taxation of Partnerships : Divergences in the Personal Attribution of Income, Zurich/ Bâle/ Genève, 2002. (cité : SALOME H., International Taxation of Partnerships)
- SALOME H.**, ad Art. 11 LIFD, in : YERSIN D./ NOËL Y., Commentaire romand de la Loi sur l'Impôt fédéral direct, Bâle 2008 (cité : SALOME H., ad Art. 11 LIFD)

- SALVI I.**, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, in : ASA 64, p. 177ss (cité : SALVI I.)
- SANDLER D.**, Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation : Pushing the Boundaries, 2^{ème} éd., Le Hague, Londres, Boston, 1998 (cité : SANDLER D., CFC)
- SASSEVILLE J.**, The Role of Tax Treaties in the 21st Century, in : Appendix : Background Notes, in : Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century, in : IBFD, 2002, p. 246. (cité : SASSEVILLE J., The role of Tax Treaties in the 21st Century)
- SCHAFFNER J.**, The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships, in : BIFD 2000, p. 218ss (cité: SCHAFFNER J., Partnerships)
- SCHANZ G.**, Der Einkommensbegriff und die Einkommenssteuergesetze, in : Finanz-Archiv, XIII (1896). (cité : SCHANZ G.)
- SCHALLER N./ SUDAN Y./ SCHEUNER P./ HUGUENOT P.**, TVA annotée : jurisprudence, loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) annotée, Genève, Zurich, Bâle, 2005 (cité : SCHALLER N./ SUDAN Y./ SCHEUNER P./ HUGUENOT P., TVA annotée)
- SCHÄRRER E.**, Handelsbilanz und Steuerbilanz, in : StR 19, 4ss. (cité : SCHÄRRER E., Handelsbilanz und Steuerbilanz)
- SCHÄRRER E.**, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren Steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, in : ASA 43, 273ss. (cité : SCHÄRRER E., Gewinnausschüttungen)
- SCHAUMBURG H.**, Internationales Steuerrecht, Cologne, 1993 (cité : SCHAUMBURG H.)
- SCHERRER B.**, Verdeckte Gewinnausschüttungen – Buchführung – Steuerbetrug, in : StR 1993, 453ss (cité : SCHERRER B., Buchführung)

- SCHERRER B.**, Steuerstrafrecht und verdeckte Gewinnausschüttungen, in : Verdeckte Gewinnausschüttungen, p. 63ss, Zurich, 1997 (cité : SCHERRER B., Steuerstrafrecht)
- SCHMIDT C.**, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht nach dem OECD-Bericht « The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships » und den Änderungen im OECD-MA und im OECD-Kommentar im Jahre 2000, in : IStR 2001, p. 489ss (cité : SCHMIDT C., Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht)
- SCHMOLLER G.**, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre, in : Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, XIX (1863). (cité : SCHMOLLER G.)
- SCHNYDER A./ LIATOWITSCH M.**, Internationales Privat- und Zivilverfahrensrecht, Zurich 2000 (cité : SCHNYDER A./ LIATOWITSCH M.)
- SCHOPPER B./ DE MITRI T.**, Aspects juridiques et fiscaux des portefeuilles collectifs internes des banques Le PCI, un instrument de placement efficace, in : ECS 2000, p. 324ss (cité : SCHOPPER B./ DE MITRI T.)
- SEILER M.**, Trust und Treuhand im schweizerischen Recht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsstellung des Trustees, Zurich, 2005 (cité : SEILER M.)
- SIEHR K.**, Das Internationale Privatrecht der Schweiz, Zurich, 2002 (cité : SIEHR K.)
- SPYCHER A.**, Unterhaltsleistungen bei Scheidung: Grundlagen und Bemessungsmethoden: unter besonderer Berücksichtigung des neuen Scheidungsrechts gemäss der Botschaft des Bundesrates vom 15 November 1995 sowie des Rechts der Bundesrepublik Deutschland, Berne, 1996 (cité : SPYCHER A.)
- STEINAUER P-H.**, Les droits réels, Tome 1^{er}, 4^{ème} éd., Berne, 2007 (cité : STEINAUER P-H., Tome 1)

- STEINAUER P.-H.**, Les droits réels, Tome 2^{ème}, 3^{ème} éd., Berne, 2002 (cité : STEINAUER P.-H., Tome 2)
- STEINAUER P.-H.**, Les droits réels, Tome 3^{ème}, 3^{ème} éd., Berne, 2003 (cité : STEINAUER P.-H., Tome 3)
- STOCKAR C.**, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 4^{ème} éd., Lausanne, 2002 (cité : STOCKAR C.)
- STUCKER C.**, Réforme de l'imposition des entreprises II sous l'angle politique et économique Un exemple à ne pas suivre ?, in : ECS 2008, p. 778ss (cité : STUCKER C., Réforme de l'imposition des entreprises II)
- STUDER W.**, Einige grundsätzliche Aspekte der sog. Wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in : ASA 29, p. 35ss (cité : STUDER W.)
- SUTTER T./ FREIBURGHAUS D.**, Kommentar zum neuen Scheidungsrecht, Zurich, 1999 (cité : SUTTER T./ FREIBURGHAUS D.)
- TADDEI F.**, Die US-amerikanischen Partnerships im Vergleich zum Schweizerischen Recht – unter besonderer Berücksichtigung der Haftung, Bern, 2004. (cité : TADDEI F.)
- TAYLOR D./ SYKES L.**, Controlled Foreign Companies and Foreign Profits, in : British Tax Review 2007, p. 609ss (cité : TAYLOR D./ SYKES L., CFC)
- TERCIER P.**, Les contrats spéciaux, 3^{ème} éd., Zurich, Bâle, Genève, 2003 (cité : TERCIER P.)
- TERCIER P./ AMSTUTZ M. (EDS)**, Code des obligations II : Commentaire Romand, Bâle, 2008 (cité : TERCIER P./ AMSTUTZ M., CO II)
- TERRA B./ WATTEL P.**, European Tax Law, 4^{ème} éd., Le Hague, 2005. (cité : TERRA B./ WATTEL P.)

- THEVENOZ L.**, La fiducie, cendrillon du droit suisse, propositions pour une réforme, in : Revue de droit suisse 1995 II, p. 253ss (THEVENOZ L., La fiducie)
- THEVENOZ L.**, Trusts en Suisse : Adhésion à la Convention de La Haye sur les trusts et codification de la fiducie, Zurich, 2001 (THEVENOZ L., Trusts en Suisse)
- THEVENOZ L.**, Créer et gérer des trusts en Suisse après l'adoption de la Convention de La Haye, in : Journée 2006 de droit bancaire et financier, Genève, Zurich, Bâle, 2007 (cité : THEVENOZ L., Créer et gérer des trusts en Suisse)
- THÜRER D.**, Das Willkürverbot nach Art. 4 BV, in : ZSR 1987, p. 415ss (cité : THÜRER D., Das Willkürverbot)
- TIPKE K./ LANG J.**, Steuerrecht, 17^{ème} éd., Cologne, 2002. (cité : TIPKE K./ LANG J.)
- TOIFL G.**, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen : unter besonderer Berücksichtigung der gemeinschafts- und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote, Vienna, 2003 (TOIFL G.)
- TORRIONE H.**, ad. Art. 662a CO, in : Code des Obligations II : Commentaire Romand : TERCIER P./ AMSTUTZ M. (EDS), p. 599ss, Bâle, 2008 (cité : TORRIONE H., ad. Art. 662a CO)
- TRUCHY H.**, Cours d'économie politique, Paris, 1822. (cité : TRUCHY H.)
- TWARDOSZ B.**, Group Taxation in Triangular Cases, in : Triangular Cases, SUTTER F. P/ ZEHETNER U. (ED), p. 281ss, Vienne 2004 (cité : TWARDOSZ B., Group Taxation)

- UEBELHART P./ MORF C.**, Unternehmenssteuerreform II - erste kritische Übersicht Würdigung und Verbesserungsvorschläge, in : ST 2005, p. 702ss (cité : UEBELHART P./ MORF C., Unternehmenssteuerreform II)
- ULLAH M.**, Avoidance of Double Non-Taxation in the United Kingdom, in : Avoidance of Double Non.Taxation, Vienne, 2003. (cité : ULLAH M.)
- UNTERSANDER O.**, Kapitaleinlageprinzip und Unternehmenssteuerreform II, Zürich, Bâle et Genève, 2005 (cité : UNTERSANDER O., Kapitaleinlageprinzip)
- VAN BRUNSCHOT F.**, The judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries, in : IBFD 2005 p. 5ss (cité : VAN BRUNSCHOT F., OECD Model)
- VAN RAAD K.**, Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area, in : IBFD 2002, p. 248s. (cité : VAN RAAD K., Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area)
- VAN RAAD K.**, Five fundamental rules in applying tax treaties, in : Liber Amicorum Luc Hinnekens, p. 587ss (cité : VAN RAAD K., Five fundamental rules)
- VAN RAAD K.**, Dual Residence, in : European Taxation 1988, p. 5ss (quoted: VAN RAAD K., Dual Residence)
- VAN WEEGHEL S.**, The Improper Use of Tax Treaties :With Particular Reference to the Netherlands and the United States, Londres, Le Hague et Boston, 1998. (cité : VAN WEEGHEL S., The Improper Use of Tax Treaties)
- VOGEL K.**, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions : A commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with particulat Reference to German Treaty Practice, London, The Hague, Boston, 1997 (cité : VOGEL K., Klaus Vogel on Double Taxations Conventions)

- VOGEL K.**, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, in : BIFD 2000, p. 612ss (cité : VOGEL K., Treaty Interpretation)
- VOGEL K.**, Conflicts of Qualification : The Discussion is not Finished, in : BIFD 2003, p. 41ss (cité : VOGEL K., Conflicts of Qualification)
- VOGEL K./ LEHNER M.**, Doppelbesteuerungsabkommen, 5th ed., Munich, 2008 (cité : VOGEL K./ LEHNER M.)
- VOGT N.**, ad Art. 149a – e, in : HONSELL H./ VOGT N./ SCHNYDER A./ BERTI S. (ÉDS), Internationales Privatrecht : Basler Kommentar, 2^{ème} éd, Bâle, 2007 (cité : VOGT N., ad Art. 149a – e)
- WACKER W. H.** (éd.), Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung, 2^{ème} édition, München, 1982. (cité : WACKER W. H (éd.), Lexikon)
- WATTEL P./ MARRES O.**, The legal status of the OECD Commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties, in European Taxation July/August 2003, p. 222ss (cité : WATTEL P./ MARRES O., The legal status of the OECD Commentary)
- WATTER R.**, Die Treuhand im Schweizer Recht, in : Revue de droit suisse 1995 II p. 179ss (cité : WATTER R.)
- WEBER A.**, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Berne, 1978 (cité : WEBER A.)
- WEIDMANN M.**, Einkommensbegriff und Realisation : Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, 1996, Zurich (cité : WEIDMANN M., Einkommensbegriff)
- WEIDMANN M.**, Realisation und Zurechnung des Einkommens, in : IFF Forum, 2003, p. 83ss (cité : WEIDMANN M., Realisation)

- WELDMANN H.**, Die steuerliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Kapitaleinlagen, in : StR 1984, 315 ss (cité : WELDMANN H)
- WHEELER J.**, The attribution of income to a person for tax treaty purposes, in : IBFD 2005, p. 477ss (cité : WHEELER J, The attribution of income)
- WHEELER J.**, General report, in : Cahiers de droit fiscal international, vol. 92b, 2007 (cité : WHEELER J., General report)
- WOLFRAM D.**, Qualifikationskonflikte im Aussensteuerrecht, in : FinanzRundschau 1978, 33 (60) Nr. 22 p. 517ss (cité : WOLFRAM D., Qualifikationskonflikte)
- WURLOD M.**, *Forme juridique et réalité économique*, 1947, Lausanne (cité : WURLOD M.)
- YERSIN D.**, *Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable*, Lausanne, 1977 (cité : YERSIN D., Apports)
- YERSIN D.**, La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l'Ordonnance régissant la Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA), in : ASA 68, p. 689 (cité : YERSIN D., OTVA)
- ZUMOFFEN FRUTTERO J.**, *Droit pénal fiscal et distribution occulte de bénéfice*, in : *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 85ss, Zurich, 1997 (cité : ZUMOFFEN FRUTTERO J.)
- ZUPPINGER F.**, *Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerflucht*, in : StR 1983, p. 155ss (cité : ZUPPINGER F., Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerflucht)
- ZWEIFEL M./ ATHANAS P. (éd.)**, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2ème éd., Bâle, Genève, München, 2002 (cité : ZWEIFEL M./ ATHANAS P., I/1)

ZWEIFEL M./ ATHANAS P. (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2ème éd., Bâle, 2008 (cité : ZWEIFEL M./ ATHANAS P., I/2a)

ZWEIFEL M./ ATHANAS P./ BAUER-BALMELLI M. (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Bâle, Genève, München, 2005 (cité : ZWEIFEL M./ ATHANAS P./BAUER-BALMELLI M., VStG)

Messages et rapports

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

Message concernant la révision du droit des sociétés anonymes, du 23 février 1983. FF 1983 II, p. 757ss (cité : Message concernant la révision du droit de la SA, 1983)

Message concernant l'approbation et l'exécution de la Convention de la Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance, du 2 décembre 2005, FF 2006, p. 561ss (cité : Message concernant la Convention de La Haye)

Message concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements, du 22 juin 2005, FF 2005, p. 4469ss (cité : Message concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II)

Message sur la simplification de la TVA, du 25 juin 2008, FF 2008. p. 6277ss (cité : Message sur la simplification de la TVA)

Message concernant la révision du code des obligations (Droit de la société anonyme et droit comptable; adaptation des droits de la société en nom collectif, de la société en commandite, de la société à responsabi-

lité limitée, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce), du 21 décembre 2007, FF 2008, p. 1407ss (cité : Message concernant la révision du CO 2007)

Message relatif à l'initiative populaire « contre les rémunérations abusives » et à la révision du code des obligations (Droit de la société anonyme), du 5 décembre 2008, FF 2009, p. 265 ss (cité : Message sur la révision du CO 2008)

COMMISSION D'EXPERTS INSTITUEES PAR LE DEPARTEMENT FEDERAL DES FINANCES., Révision totale de la Loi fédérale sur les fonds de placement du 18 mars 1994 : rapport explicatif et projet de lois, Novembre 2003 (cité : rapport explicatif LPCC).

ARRETE DU CONSEIL FEDERAL instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions, 14.12. 1962 (cité : ACF 1962)

Index

A

accroissement du patrimoine, théorie de l', 41s
apport en capital, principe de l', 82s
approche globale, 145s
assujettissement effectif
 voir : subject-to-tax
attribution du revenu en droit fiscal, 39ss
 notion de, 43ss
 autonome, 70ss
 convergente, 56ss
 divergente, 70ss
 moment de, 26ss
attribution du revenu en droit international privé, 31ss
attribution du revenu en droit privé, 3ss
 notion de, 5ss
 moment de, 26ss

B

bénéficiaire direct, 66ss, 67, 69
bénéficiaire effectif, **185ss**, 219

C

capacité contributive, 43s, 55, 67, 74, 115, 127, 132
catégories de produits, théorie des, 41
CFC, 43, 96, **139ss**, 222ss, 239s
charge fiscale, principe de la, 44s
commentaire OCDE, 171s
communauté de biens, 15, 75, 135
communauté étrangère de personnes, 70ss
conflits d'attribution du revenu,
 résidence – résidence, 156, 195s, 199, 207, 211, **229ss**
 source – résidence, 156, 195s, **196ss**,
conflits de qualifications, 208s
consolidation fiscale, 107s

contrat, en droit international privé, 33s
convention de double imposition, **165ss**, 168ss
convention de Vienne sur le droit des traités, 154s, 171, 177, 188
conventions multilatérales, 166ss

D

déterminance, principe de, 47, 50ss, 78, 89, 97
déterminance inversée, 52
distribution dissimulée, notion de **58ss**,
droit de timbre, 91ss
double imposition, **151ss**
 économique, 58s, 73, **153s**
 juridique, 151s, 153s
 intercantonale, 94, 214ss
 double non imposition,
durchgriff, **94ss**, 217ss

E

économie d'impôt, 102
époux, 15ss, 73ss
enfants, 75, 228, 242
évasion fiscale, 67, 92, 96, 98ss, **101ss**, 114, 115, 123, 126

F

factualité, principe de, 114ss
fiducie, contrat de, 11ss, 32, 135
fonds de placement, 43, **72ss**, **75ss**, 233ss
fonds de consommation, théorie du, 40
fonds immobilier, 73

I

impôt anticipé, 44s, 63s, 129s
interprétation des conventions de double imposition, 154s
interprétation économique, **76ss**, 97, 104
interprétation en matière de TVA, 110s

J

juridiction désignée, 142ss

L

revenu, la notion de
 en droit privé, 3ss
 en droit fiscal, 39ss
lien entre un objet et un sujet, 45s

M

mariage, contrat de, 14ss, 115, 135
Massgeblichkeitsprinzip
 voir: déterminance, principe de
modèle OCDE, 169ss

P

participation aux acquêts, 15
périodicité, théorie de la, 40
personnalité juridique, 16, 18ss, 43, 100
placements collectifs, 20, 72ss, 233ss
propriété, notion de, 5ss

R

rapport sur les sociétés de personnes, 161ss, 175, **206ss**, 229
régimes des sociétés dites contrôlées,
 voir : CFC
relation entre
 droit civil et droit fiscal, 47ss
 droit comptable et droit fiscal, 50ss
résident, notion de, 156, **178ss**
revenu, notion de,
 en droit fiscal, 39ss, 116
 en droit privé, 3s

S

séparation de biens, 16
SICAV, 72
simulation, 13, **103**, 115, 117, 136

société, contrat de, 17ss
société contrôlée, notion de, 141ss
société, en droit international privé, 34ss
sources, théorie des, 40s
subject-to-tax clauses, 191s

T

triangle, théorie du , **68ss, 81ss** 136, 202, 204
triangle modifiée, théorie du, 88ss, 91
trust, 118ss, 214ss
 assujettissement, 181s
 en droit fiscal, 118ss
 en droit privé 21ss
 en droit international privé, 37ss
 irrévocable et discrétionnaire, 124, 126s, 131, 132
 irrévocable et fixe, 123s, 125, 130
 révocable, 122, 125
 en tant que personne, 176ss,
TVA
 Durchgriff, 109ss
 évasion fiscale, 114
 trust 133ss

U

usufruit, 4, **9ss**, 57, 135, 242, 243

Dans la mesure du possible, il a été tenu compte de la jurisprudence et de la doctrine au 1^{er} janvier 2010.

