

CENTRE DE DROIT COMMERCIAL, FISCAL ET DE L'INNOVATION

Robert Danon | Jean-Luc Chenux | Nathalie Tissot (éds.)

Jessica Salom

L'attribution du revenu  
en droit fiscal suisse  
et international

# 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

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 <sup>bis</sup> 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

§2. Une société contrôlée par des résidents	141
§3. Jurisdiction désignée ou approche globale?	142
§3.1. Jurisdiction 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

Titre VI. Conclusion	247
Bibliographie	249
Index	284