

Laurence Cornu

Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique

Les limites imposées par les principes
généraux du droit

OREF
Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés

Schulthess § 2014
ÉDITIONS ROMANDES

Table des matières

| | |
|--|--------------|
| Table des illustrations | XXII |
| Bibliographie | XXIII |
| Autres documents utilisés | XLVII |
| Liste des abréviations | XLIX |
| INTRODUCTION | 1 |
| 1 Choix du sujet | 3 |
| 1.1 Interprétation économique et évasion fiscale : les instruments controversés de l'application du droit fiscal | 3 |
| 1.2 Nécessité d'un examen préalable sous l'angle du droit privé | 3 |
| 2 Limites du sujet | 4 |
| 3 Structure de l'étude | 5 |
| PARTIE I INTERPRETATION DE LA LOI ET CORRECTION DE SES EFFETS EN DROIT PRIVE | 7 |
| 1 Interprétation de la norme de droit | 9 |
| 1.1 Objectifs de l'interprétation | 9 |
| 1.1.1 Place de l'interprétation dans l'application du droit | 9 |
| 1.1.2 Enjeux de l'interprétation | 12 |
| 1.2 Encadrement constitutionnel de l'interprétation : le principe de la légalité | 14 |
| 1.2.1 Séparation des pouvoirs | 14 |
| 1.2.2 Principe de la légalité | 16 |
| 1.2.2.1 Réserve de la loi ou le droit comme base de l'activité de l'Etat | 16 |
| 1.2.2.2 Suprématie de la loi ou le droit comme limite de l'activité de l'Etat | 17 |
| 1.3 Simple processus d'identification ou processus de création ? | 19 |
| 1.3.1 Problématique | 19 |
| 1.3.2 Influence inévitable des valeurs subjectives du juge | 21 |
| 1.3.3 Nécessité d'une appréciation de la part du juge | 22 |
| 1.3.4 Encadrement des valeurs subjectives du juge | 25 |
| 1.3.4.1 Risques inhérents à l'approche moderne de l'interprétation | 25 |
| 1.3.4.2 Protection des choix du législateur | 25 |
| 1.3.4.3 Mise en œuvre des principes constitutionnels | 26 |
| 1.3.4.4 Importance de la motivation | 27 |
| 1.4 Méthodes d'interprétation | 29 |
| 1.4.1 Problématique | 29 |
| 1.4.2 Différentes approches de l'interprétation | 29 |
| 1.4.3 Position de la doctrine | 30 |
| 1.4.3.1 Méthode historique subjective | 30 |
| 1.4.3.2 Méthode objective moderne | 31 |
| 1.4.3.3 Méthode historique objective | 32 |
| 1.4.4 Pertinence de la problématique | 34 |
| 1.5 Eléments de l'interprétation | 35 |
| 1.5.1 Instrument littéral | 35 |
| 1.5.1.1 Texte de la norme | 35 |
| 1.5.1.2 Equivalence des trois langues officielles | 36 |
| 1.5.1.3 Sens des mots utilisés | 36 |
| 1.5.2 Instrument systématique | 37 |
| 1.5.2.1 Prise en compte du contexte de la norme | 37 |
| 1.5.2.2 Relation avec les autres règles de droit | 37 |
| 1.5.2.3 Limites de l'instrument systématique | 39 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1.5.3 | Instrument historique | 39 |
| 1.5.3.1 | Prise en compte des travaux préparatoires | 39 |
| 1.5.3.2 | Difficultés liées à la détermination de la volonté du législateur | 40 |
| 1.5.3.3 | Conséquences de l'écoulement du temps | 41 |
| 1.5.4 | Instrument téléologique | 41 |
| 1.5.4.1 | Élément dynamique | 41 |
| 1.5.4.2 | Délimitation entre le but de la norme, le sens de la norme et le but de la loi | 42 |
| 1.5.4.3 | Danger de l'instrument téléologique | 43 |
| 1.5.5 | Interprétation conforme à la Constitution | 44 |
| 1.5.5.1 | Principe | 44 |
| 1.5.5.2 | Limites de l'interprétation conforme à la Constitution | 45 |
| 1.6 | Evolution de la doctrine | 47 |
| 1.6.1 | Sens littéral possible comme limite à l'interprétation | 47 |
| 1.6.1.1 | Enjeux de la problématique | 47 |
| 1.6.1.2 | Ancienne doctrine de l'interprétation | 48 |
| 1.6.1.3 | Nouvelle doctrine de l'interprétation | 49 |
| 1.6.1.4 | Prise de position sur la limite du sens possible des mots | 50 |
| 1.6.2 | Relations entre les différents éléments de l'interprétation | 51 |
| 1.6.2.1 | Absence de hiérarchie rigide et prise en compte du cas d'espèce | 52 |
| 1.6.2.2 | Arguments auxiliaires de l'interprétation | 54 |
| 1.7 | Pluralisme pragmatique méthodologique du Tribunal fédéral | 55 |
| 1.7.1 | Caractéristiques | 55 |
| 1.7.2 | Avantages | 57 |
| 1.7.3 | Risques et limites | 59 |
| 1.8 | Interdiction de la fraude à la loi | 61 |
| 1.8.1 | Définition | 61 |
| 1.8.2 | Rattachement à la problématique de l'interprétation | 63 |
| 1.8.2.1 | Rôle de l'interprétation téléologique | 63 |
| 1.8.2.2 | Relation avec l'interdiction de l'abus de droit | 64 |
| 1.8.2.3 | Refus d'une fonction correctrice indépendante | 66 |
| 1.8.3 | Application de l'interdiction de la fraude à la loi | 67 |
| 1.8.3.1 | Exemple de fraude à la loi en matière de droit du travail | 67 |
| 1.8.3.2 | Exemple de fraude à la loi en matière de droit des étrangers : le mariage fictif | 68 |
| 1.8.3.3 | Utilisation d'un droit de manière contraire à son but | 71 |
| 1.8.4 | Remise en cause de l'institution de la fraude à la loi | 73 |
| 2 | Correction des effets de la norme de droit | 75 |
| 2.1 | Besoin de correction de la norme | 75 |
| 2.1.1 | Principe | 75 |
| 2.1.1.1 | Défaut inhérent à la règle | 75 |
| 2.1.1.2 | Défaut de la règle dans l'application au cas d'espèce | 76 |
| 2.1.2 | Défauts de la loi et comblement des lacunes | 78 |
| 2.1.2.1 | Remise en question du découpage tripartite de l'application du droit | 78 |
| 2.1.2.2 | Notion hétérogène de lacune | 78 |
| 2.1.2.3 | Interdiction du comblement des lacunes improprement dites par le juge | 81 |
| 2.1.2.4 | Abus de droit comme fondement et limite du comblement des lacunes improprement dites | 81 |
| 2.1.2.5 | Remise en question de la distinction entre lacunes proprement dites et improprement dites | 83 |
| 2.2 | Interdiction de l'abus de droit comme habilitation à la correction de la norme | 86 |
| 2.2.1 | Fondements de l'interdiction de l'abus de droit | 86 |
| 2.2.1.1 | Origines et développement de l'abus de droit | 86 |
| 2.2.1.2 | Fondement de l'abus de droit en droit privé : l'article 2 CC | 88 |
| 2.2.1.3 | Théorie de l'unité de l'article 2 CC | 88 |
| 2.2.1.4 | Théorie de la dualité de l'article 2 CC | 91 |
| 2.2.2 | Innentheorie et Aussentheorie | 95 |
| 2.2.2.1 | Notion de droit privé subjectif | 95 |

| | | |
|----------|---|------------|
| 2.2.2.2 | Innentheorie et Aussentheorie dans la doctrine | 97 |
| 2.2.2.3 | Innentheorie et Aussentheorie dans la jurisprudence du Tribunal fédéral | 100 |
| 2.2.2.4 | Limites de l'Innentheorie | 103 |
| 2.2.3 | Interdiction de l'abus de droit comme principe général | 105 |
| 2.2.3.1 | Notion de principe général du droit | 105 |
| 2.2.3.2 | Opportunité de constituer des sous-règles de droit | 107 |
| 2.2.3.3 | Procédé d'individualisation et mise en place de groupes de cas | 110 |
| 2.2.3.4 | Durchgangsfunktion de l'interdiction de l'abus de droit | 113 |
| 2.2.4 | Exigence d'un abus de droit manifeste | 116 |
| 2.2.4.1 | Exigence commune aux Etats de droit | 116 |
| 2.2.4.2 | Qualificatif "manifeste" comme exigence d'une approche objective | 117 |
| 2.2.4.3 | Qualificatif "manifeste" comme protection contre l'arbitraire et garantie de la sécurité du droit | 118 |
| 2.2.4.4 | Critères dégagés par la doctrine | 121 |
| 2.2.4.5 | Position du Tribunal fédéral | 122 |
| 2.2.5 | Conséquences de l'abus de droit | 125 |
| 2.2.5.1 | Constatation d'office par le juge | 125 |
| 2.2.5.2 | Types de sanctions possibles | 126 |
| 2.2.5.3 | Limitation des effets au cas d'espèce | 127 |
| 2.2.5.4 | Extension ou réduction normative | 128 |
| 2.2.5.5 | Modifications législatives ultérieures | 129 |
| 2.3 | Extension de la notion d'abus de droit du droit privé au droit public | 131 |
| 2.3.1 | Problématique | 131 |
| 2.3.1.1 | Structure des rapports de droit privé et de droit public | 132 |
| 2.3.1.2 | Fonction protectrice de l'interdiction de l'abus de droit | 134 |
| 2.3.1.3 | Nécessité d'une démarche pragmatique et nuancée | 135 |
| 2.3.2 | Notion de droit public subjectif | 136 |
| 2.3.2.1 | Extension du droit subjectif en droit public | 136 |
| 2.3.2.2 | Critique du concept de droit public subjectif | 137 |
| 2.3.2.3 | Utilité du concept de droit public subjectif | 138 |
| 2.3.2.4 | Pertinence de la problématique | 139 |
| 2.3.3 | Innentheorie et Aussentheorie en droit public | 140 |
| 2.3.3.1 | Recours à l'Innentheorie exclu en droit public | 140 |
| 2.3.3.2 | Adaptation du critère de la pondération des intérêts privés | 141 |
| 2.3.4 | Liens entre la doctrine de droit privé et de droit public | 145 |
| 2.3.5 | Groupes de cas de l'abus de droit en droit public | 146 |
| 2.3.5.1 | Abus de droit comme problème d'interprétation | 147 |
| 2.3.5.2 | Abus de droit comme clause générale de correction des normes | 148 |
| 2.4 | Remise en question de l'abus de droit comme fondement pour la correction des normes | 150 |
| 2.4.1 | Hiéarchie des normes | 150 |
| 2.4.2 | Base légale pour le droit public | 151 |
| 2.4.3 | Pertinence du recours à l'interdiction de l'abus de droit | 152 |
| 2.5 | Fondements constitutionnels envisageables | 154 |
| 2.5.1 | Concordance pratique entre les principes constitutionnels | 154 |
| 2.5.2 | Interdiction de l'arbitraire | 155 |
| 2.5.2.1 | Interdiction du résultat choquant comme élément autonome de la définition | 155 |
| 2.5.2.2 | Interdiction de l'arbitraire comme fondement pour la correction de la loi | 156 |
| 2.5.2.3 | Interdiction de l'arbitraire comme complément à l'interdiction de l'abus de droit en droit public | 157 |
| 2.5.2.4 | Rejet de l'interdiction de l'arbitraire comme fondement unique à la correction de la loi | 160 |
| 3 | Synthèse de la problématique en droit privé | 163 |
| 3.1 | Evolution de la méthode d'interprétation et nouveaux enjeux liés à la sécurité du droit | 163 |
| 3.2 | Possibilité exceptionnelle de corriger un résultat d'interprétation insatisfaisant | 164 |

PARTIE II INTERPRÉTATION DE LA LOI ET CORRECTION DE SES EFFETS EN DROIT FISCAL 165

| | | |
|-----------|---|------------|
| 1 | Interprétation de la norme fiscale | 167 |
| 1.1 | Enjeux de l'interprétation en droit fiscal par rapport aux autres domaines du droit | 167 |
| 1.1.1 | Absence de méthode particulière d'interprétation en droit fiscal | 167 |
| 1.1.1.1 | Principe : application de la méthode d'interprétation générale | 167 |
| 1.1.1.2 | Problématique de l'interprétation des normes prévoyant des exceptions | 169 |
| 1.1.2 | Particularités et limites propres à l'interprétation du droit fiscal | 170 |
| 1.1.2.1 | Impact des enjeux du droit fiscal sur la pondération des éléments | 171 |
| 1.1.2.2 | Rôle des autorités administratives | 171 |
| 1.1.2.3 | Rejet du principe in dubio pro liberate | 172 |
| 1.2 | Importance des principes constitutionnels | 174 |
| 1.2.1 | Séparation des pouvoirs | 174 |
| 1.2.2 | Principe de la légalité | 175 |
| 1.2.2.1 | Droit constitutionnel indépendant | 175 |
| 1.2.2.1.1 | Besoin de protection de l'administré | 175 |
| 1.2.2.1.2 | Intensité de la protection du contribuable | 177 |
| 1.2.2.2 | Principe de la réserve de la loi | 177 |
| 1.2.2.2.1 | Exigence de la forme légale | 178 |
| 1.2.2.2.2 | Exigence de la base légale et détermination suffisante de la norme | 180 |
| 1.2.2.2.3 | Objectif de prévisibilité du droit | 181 |
| 1.2.2.3 | Primauté de la loi | 182 |
| 1.2.2.3.1 | Principe | 182 |
| 1.2.2.3.2 | Relation avec l'article 190 Cst. et le parallélisme des formes | 182 |
| 1.2.2.3.3 | Exceptions à la primauté de la loi | 183 |
| 1.2.2.4 | Limites du principe de la légalité | 184 |
| 1.2.2.4.1 | Limites liées à la nécessité d'un pouvoir d'appréciation des autorités | 184 |
| 1.2.2.4.2 | Importance de la motivation | 185 |
| 1.2.2.4.3 | Limites inhérentes au fédéralisme | 186 |
| 1.2.3 | Principe de la sécurité du droit | 188 |
| 1.2.3.1 | En général | 188 |
| 1.2.3.2 | Importance en droit fiscal | 189 |
| 1.2.3.3 | Rejet d'une interprétation restrictive comme garantie de la sécurité du droit | 189 |
| 1.2.3.4 | Sécurité du droit et concrétisation par les autorités d'application | 190 |
| 1.2.4 | Garantie de la propriété | 191 |
| 1.2.5 | Principe de l'égalité | 193 |
| 1.2.5.1 | Concrétisation du principe de l'égalité en droit fiscal : les principes d'universalité de l'impôt, de l'égalité de l'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive | 193 |
| 1.2.5.1.1 | Principe de la généralité de l'impôt | 194 |
| 1.2.5.1.2 | Principe de l'égalité de l'imposition | 195 |
| 1.2.5.1.3 | Principe de l'imposition selon la capacité contributive | 195 |
| 1.2.5.2 | Destinataires du principe de l'égalité | 198 |
| 1.2.5.2.1 | Législateur | 198 |
| 1.2.5.2.2 | Autorité d'application | 198 |
| 1.2.5.3 | Antagonisme entre légalité et égalité | 199 |
| 1.2.5.3.1 | Problématique | 199 |
| 1.2.5.3.2 | Prééminence du principe de la légalité | 201 |
| 1.3 | Théorie de la réalité économique | 203 |
| 1.3.1 | Terminologie et définition | 203 |
| 1.3.1.1 | Absence de définition univoque | 203 |
| 1.3.1.2 | Conception étroite de la wirtschaftliche Betrachtungsweise | 204 |
| 1.3.1.3 | Conception large de la wirtschaftliche Betrachtungsweise | 206 |
| 1.3.2 | Réalité économique appliquée au niveau de la norme : interprétation économique | 207 |
| 1.3.2.1 | Principe | 207 |

| | | |
|-----------|--|-----|
| 1.3.2.2 | Critique d'une partie de la doctrine | 207 |
| 1.3.3 | Réalité économique appliquée au niveau des faits : moyen d'appréhender les évasions fiscales | 209 |
| 1.3.4 | Conclusion et position du Tribunal fédéral | 210 |
| 1.3.4.1 | Définition dualiste du Tribunal fédéral | 210 |
| 1.3.4.2 | Précisions terminologiques | 211 |
| 1.4 | Interprétation économique | 213 |
| 1.4.1 | Problématique | 213 |
| 1.4.1.1 | Interactions entre droit privé et droit fiscal | 213 |
| 1.4.1.2 | Création des normes fiscales et utilisation de notions tirées du droit privé | 214 |
| 1.4.1.3 | Difficultés d'interprétation | 216 |
| 1.4.2 | Indépendance ou assujettissement du droit fiscal au droit privé | 217 |
| 1.4.2.1 | Indépendance du droit fiscal vis-à-vis du droit privé | 217 |
| 1.4.2.2 | Assujettissement du droit fiscal au droit privé | 218 |
| 1.4.3 | L'interprétation économique comme solution nuancée | 219 |
| 1.4.3.1 | Norme à rattachement économique reposant directement sur un concept économique | 220 |
| 1.4.3.1.1 | Principe | 220 |
| 1.4.3.1.2 | Recours exclu à la théorie de l'évasion fiscale | 221 |
| 1.4.3.2 | Norme à rattachement économique avec l'utilisation d'une notion civile "étiquette" | 222 |
| 1.4.3.2.1 | Principe | 222 |
| 1.4.3.2.2 | Exemple de la notion de domicile | 224 |
| 1.4.3.2.3 | Exemple de la notion de donation | 226 |
| 1.4.3.2.4 | Exemple de la notion d'immeuble | 229 |
| 1.4.3.3 | Norme à rattachement pur et simple à une notion de droit civil | 233 |
| 1.4.3.3.1 | Rattachement de droit civil déduit de l'interprétation de la norme | 233 |
| 1.4.3.3.2 | Cas de rattachement exclusif au droit civil | 234 |
| 1.4.3.3.3 | Recours exceptionnel à la théorie de l'évasion fiscale | 235 |
| 1.4.4 | Absence de base légale expresse et recours à l'interprétation par analogie | 236 |
| 1.4.4.1 | Absence de base légale expresse | 236 |
| 1.4.4.2 | Interprétation économique comme cas d'application de l'analogie | 237 |
| 1.4.5 | Limites de l'interprétation économique | 238 |
| 1.4.5.1 | Limite du sens de la norme | 239 |
| 1.4.5.2 | Interprétation économique comme résultat intermédiaire de l'interprétation | 240 |
| 1.4.5.3 | Exigence d'une application cohérente | 240 |
| 1.4.5.4 | Remise en question du concept d'interprétation économique | 241 |
| 1.5 | Mise en œuvre de l'interprétation en droit fiscal | 243 |
| 1.5.1 | Méthode d'interprétation préconisée par la doctrine | 243 |
| 1.5.1.1 | L'interprétation comme un processus global | 243 |
| 1.5.1.2 | Critère de la proximité avec la norme | 244 |
| 1.5.2 | Méthode d'interprétation du Tribunal fédéral | 245 |
| 1.5.2.1 | Lacune dans la justification des "points de rattachement économiques" | 245 |
| 1.5.2.2 | Prise en compte partielle et orientée des éléments de l'interprétation | 248 |
| 1.5.2.2.1 | En théorie : application du pluralisme pragmatique | 249 |
| 1.5.2.2.2 | En pratique : prééminence de l'élément téléologique | 249 |
| 1.5.2.2.3 | Critiques de la doctrine | 251 |
| 1.5.2.2.4 | Liquidation partielle indirecte et transposition | 252 |
| 1.5.2.3 | Réalisation systématique et nouveaux enjeux de l'interprétation économique | 253 |
| 1.5.2.3.1 | Problématique | 254 |
| 1.5.2.3.2 | Position de l'AFC | 254 |
| 1.5.2.3.3 | Nécessité d'une base légale comme fondement de la réalisation systématique | 255 |
| 1.5.2.3.4 | Interprétation de l'article 18 al. 2 LIFD | 256 |
| 1.6 | Synthèse de la problématique de l'interprétation du droit fiscal | 259 |
| 1.6.1 | Objectifs de l'interprétation économique | 259 |
| 1.6.2 | Limites de l'interprétation économique | 259 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| 2 | Correction des effets de la norme fiscale : théorie de l'évasion fiscale | 261 |
| 2.1 | Correction des lois en droit public, et en droit fiscal en particulier | 261 |
| 2.1.1 | Doctrines traditionnelles | 261 |
| 2.1.2 | Problématique actuelle | 263 |
| 2.1.2.1 | En droit public | 263 |
| 2.1.2.2 | En droit fiscal en particulier | 264 |
| 2.1.3 | Précisions terminologiques en rapport avec la notion d'évasion fiscale | 266 |
| 2.1.3.1 | Evasion fiscale et théorie de l'évasion fiscale | 266 |
| 2.1.3.2 | Evasion fiscale proprement dite et improprement dite | 267 |
| 2.1.4 | Champ d'application de la doctrine de l'évasion fiscale | 269 |
| 2.1.4.1 | Domaines concernés | 269 |
| 2.1.4.2 | Evasion portant sur l'objet ou sur le sujet de l'impôt | 270 |
| 2.1.4.3 | Destinataires de la théorie de l'évasion fiscale | 270 |
| 2.2 | Historique de l'évasion fiscale | 273 |
| 2.2.1 | Intégration de la théorie de l'évasion fiscale au droit suisse | 273 |
| 2.2.1.1 | La doctrine BLUMENSTEIN | 273 |
| 2.2.1.1.1 | Influence de la doctrine et de la jurisprudence allemandes | 273 |
| 2.2.1.1.2 | Principe : pertinence du droit civil | 274 |
| 2.2.1.1.3 | Exception : appréciation économique | 275 |
| 2.2.1.2 | L'évasion fiscale comme problématique d'interprétation | 276 |
| 2.2.1.3 | Position du Tribunal fédéral | 278 |
| 2.2.2 | Evolution de la notion d'évasion fiscale | 279 |
| 2.2.2.1 | Ouverture sur l'interprétation téléologique du droit fiscal | 279 |
| 2.2.2.2 | Nouvelle portée du concept d'évasion fiscale : correction des effets de la loi | 282 |
| 2.2.2.3 | Evolution de la jurisprudence sur la nature de l'évasion fiscale | 283 |
| 2.2.2.4 | Schéma récapitulatif de l'évolution de la théorie de l'évasion fiscale | 287 |
| 2.2.2.5 | La théorie de l'évasion fiscale selon BLUMENSTEIN, un concept dépassé ? | 288 |
| 2.2.3 | Evasion fiscale et interprétation : de nouveaux liens ? | 289 |
| 2.2.3.1 | En Suisse | 289 |
| 2.2.3.2 | En Allemagne et en Autriche | 290 |
| 2.2.3.3 | Retour au modèle de BLUMENSTEIN ? | 291 |
| 2.3 | Délimitation avec d'autres institutions du droit fiscal | 293 |
| 2.3.1 | Economie d'impôt licite et évasion fiscale | 293 |
| 2.3.1.1 | Concept de planification fiscale | 293 |
| 2.3.1.2 | Position du Tribunal fédéral | 294 |
| 2.3.1.3 | Critères de distinction entre les deux notions | 295 |
| 2.3.1.4 | Difficultés de mise en œuvre de la distinction | 298 |
| 2.3.2 | Evasion fiscale et simulation | 300 |
| 2.3.2.1 | Caractéristiques de la simulation et conséquences sur le plan fiscal | 300 |
| 2.3.2.2 | Critère de la volonté des parties | 302 |
| 2.3.2.3 | Difficulté de mise en œuvre de la distinction | 304 |
| 2.3.2.4 | Approche casuistique | 304 |
| 2.3.2.4.1 | Donations en chaîne | 305 |
| 2.3.2.4.2 | Prêts réciproques entre actionnaire et société | 305 |
| 2.3.2.4.3 | Amortissement d'un prêt à un proche par donations successives | 306 |
| 2.3.2.4.4 | Donation combinée à un prêt portant intérêt | 307 |
| 2.3.2.5 | Comparaison de la situation avant et après l'acte du contribuable | 307 |
| 2.3.2.6 | Exigences particulières pour l'admission d'une simulation | 308 |
| 2.3.3 | Evasion fiscale, soustraction et fraude fiscale | 309 |
| 2.3.3.1 | Critère de la réalisation de l'état de fait imposable | 310 |
| 2.3.3.2 | Sanction | 310 |
| 2.3.3.3 | Remise en question de la distinction entre évasion et infraction fiscale | 311 |
| 2.4 | Fondement dogmatique de l'évasion fiscale, respectivement de la correction de la loi en droit fiscal | 314 |
| 2.4.1 | Absence de réglementation générale en droit fédéral | 314 |
| 2.4.1.1 | Réglementation dans les ordres juridiques voisins | 314 |

| | | |
|-----------|--|-----|
| 2.4.1.2 | Réglementation partielle de la problématique de l'évasion fiscale en droit fédéral | 316 |
| 2.4.2 | Clauses de "Treu und Glauben" de droit cantonal | 317 |
| 2.4.2.1 | Réglementations cantonales de la théorie de l'évasion fiscale | 317 |
| 2.4.2.2 | Pertinence des règles cantonales sur l'évasion fiscale | 319 |
| 2.4.3 | Recherche d'un fondement dans les principes généraux du droit | 320 |
| 2.4.3.1 | Nécessité d'un fondement dogmatique solide | 320 |
| 2.4.3.2 | Rattachement aux principes généraux empruntés au droit privé | 320 |
| 2.4.4 | Fraude à la loi | 322 |
| 2.4.4.1 | Fondement privilégié sous l'empire de la doctrine BLUMENSTEIN | 322 |
| 2.4.4.2 | Fondement inapproprié pour la nouvelle doctrine de l'évasion fiscale | 323 |
| 2.4.5 | Principe de la bonne foi | 324 |
| 2.4.5.1 | Nécessité d'un lien effectif et concret entre l'administré et l'autorité | 325 |
| 2.4.5.2 | Influence de la conception unitaire de l'article 2 CC | 327 |
| 2.4.6 | Interdiction de l'abus de droit | 328 |
| 2.4.6.1 | Jurisprudence du Tribunal fédéral | 328 |
| 2.4.6.2 | Appui de la doctrine majoritaire | 329 |
| 2.4.6.3 | Préférence pour l'Aussentheorie | 330 |
| 2.4.6.4 | Nature du droit faisant l'objet d'un abus en matière fiscale | 331 |
| 2.4.6.5 | Similitudes entre interdiction de l'abus de droit et évasion fiscale | 332 |
| 2.4.6.5.1 | Extension et réduction normative | 332 |
| 2.4.6.5.2 | Effet relatif de la théorie de l'évasion fiscale | 333 |
| 2.4.6.5.3 | Fonction transitive de la théorie de l'évasion fiscale | 334 |
| 2.4.6.5.4 | Importance des circonstances du cas d'espèce | 335 |
| 2.4.6.6 | Emancipation de la doctrine de l'évasion fiscale | 336 |
| 2.4.6.6.1 | Rapport horizontal versus rapport vertical | 337 |
| 2.4.6.6.2 | Dimension morale de la théorie de l'évasion fiscale | 338 |
| 2.4.6.6.3 | Abus au sens courant versus abus au sens juridique | 340 |
| 2.4.6.6.4 | Intensité du sentiment d'injustice légitimant l'intervention du juge | 341 |
| 2.4.7 | Concordance pratique entre les principes constitutionnels | 343 |
| 2.4.8 | Interdiction de l'arbitraire | 345 |
| 2.4.8.1 | Interdiction de l'arbitraire comme alternative à la correction fondée sur la théorie de l'évasion fiscale | 345 |
| 2.4.8.2 | Mise en œuvre de l'interdiction de l'arbitraire contre les évasions fiscales | 347 |
| 2.4.8.3 | Problématique de l'imposition excessive | 348 |
| 2.4.8.4 | Interdiction de l'arbitraire comme complément de la théorie de l'évasion fiscale | 350 |
| 2.5 | Conditions d'application de la théorie de l'évasion fiscale | 352 |
| 2.5.1 | Fardeau de la preuve | 353 |
| 2.5.2 | Construction insolite | 353 |
| 2.5.2.1 | Contrariété qualifiée avec les circonstances économiques de l'état de fait | 354 |
| 2.5.2.2 | Rôle déterminant dans la théorie de l'évasion fiscale | 354 |
| 2.5.3 | Intention de réaliser une économie d'impôt | 356 |
| 2.5.3.1 | Tentative de définition de la condition subjective | 356 |
| 2.5.3.2 | Difficultés d'application pratique | 357 |
| 2.5.3.3 | Fardeau de la preuve et présomption | 358 |
| 2.5.4 | Economie d'impôt substantielle en cas d'admission | 361 |
| 2.5.5 | Remise en cause des conditions et de leur application dans la jurisprudence | 362 |
| 2.5.5.1 | Pertinence des conditions | 362 |
| 2.5.5.2 | Caractère insuffisant des conditions | 363 |
| 2.5.5.3 | Interdépendance des critères et affaiblissement de leur portée | 365 |
| 2.5.5.4 | Caractère obsolète et inaptitude à cerner les cas d'abus de droit | 366 |
| 2.5.6 | Propositions de la doctrine | 367 |
| 2.5.6.1 | Théories des composantes contradictoires et de la forme inutile comme fondements de la condition objective | 368 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| 2.5.6.2 | Absence de raisons commerciales sérieuses comme pendant de la condition subjective | 368 |
| 2.5.6.3 | Revalorisation de la condition subjective | 369 |
| 2.6 | Conséquences de l'évasion fiscale : fiction d'état de fait | 371 |
| 2.6.1 | Maintien de la forme insolite en droit privé | 371 |
| 2.6.2 | Fiction d'état de fait en droit fiscal | 372 |
| 2.6.2.1 | Fonctionnement de la fiction et nécessité d'une norme de base | 372 |
| 2.6.2.2 | Fiction d'état de fait et correction des effets de la loi | 373 |
| 2.6.2.3 | Théorie de la prise en compte de la réalité économique sous-jacente | 374 |
| 2.6.3 | Fiction d'état de fait et principe de la légalité | 375 |
| 2.6.3.1 | Dérogation au principe de la légalité | 375 |
| 2.6.3.2 | Détermination de l'état de fait de substitution | 376 |
| 2.6.3.3 | Application cohérente de la fiction d'état de fait | 378 |
| 2.7 | Synthèse des réserves de la doctrine sur l'évasion fiscale et redéfinition du concept | 380 |
| 2.7.1 | Remise en question par la doctrine de l'évasion fiscale comme fondement pour la correction des lois fiscales | 380 |
| 2.7.1.1 | Justification dogmatique insuffisante | 380 |
| 2.7.1.1.1 | "Corps étranger" dans le système fiscal suisse ? | 380 |
| 2.7.1.1.2 | Opportunité d'un instrument de correction distinct de l'interdiction de l'abus de droit | 381 |
| 2.7.1.2 | Prise en compte partielle de la problématique des lacunes improprement dites | 383 |
| 2.7.2 | Dérives de la lutte contre l'évasion fiscale | 385 |
| 2.7.2.1 | Recours excessif et précipité à la théorie de l'évasion fiscale | 385 |
| 2.7.2.2 | Recours à l'interprétation extensive dans la lutte contre les évasions fiscales | 386 |
| 2.7.2.2.1 | Problématique | 386 |
| 2.7.2.2.2 | Légitimité illusoire du procédé | 388 |
| 2.7.2.2.3 | Contradiction avec le principe de la légalité | 389 |
| 2.7.3 | Redéfinition des types d'évasion fiscale | 390 |
| 2.7.3.1 | Remise en question de la distinction traditionnelle | 390 |
| 2.7.3.2 | "Evasion fiscale tolérée" versus "Evasion fiscale qualifiée" | 391 |
| 2.7.3.3 | Schéma récapitulatif des différentes formes d'évasion fiscale | 393 |
| 2.7.4 | Moyens de lutter contre les abus du contribuable | 394 |
| 2.7.4.1 | Intervention du législateur | 394 |
| 2.7.4.1.1 | Principe | 394 |
| 2.7.4.1.2 | Clauses spéciales complémentaires | 395 |
| 2.7.4.1.3 | Introduction d'une clause générale dans la loi | 397 |
| 2.7.4.2 | Intervention des autorités, respectivement du juge fiscal | 398 |
| 2.7.4.2.1 | Lutte contre les évasions fiscales abusives | 398 |
| 2.7.4.2.2 | Lutte contre les abus de droit du contribuable non constitutifs d'une évasion fiscale | 400 |
| 2.7.5 | Schéma récapitulatif de la correction des effets de la loi en droit fiscal | 403 |
| 3 | Synthèse des relations entre évasion fiscale et interprétation économique | 405 |
| 3.1 | Coordination dans la doctrine | 405 |
| 3.2 | Coordination entre les deux notions dans la jurisprudence du Tribunal fédéral | 407 |
| 3.2.1 | Avant l'introduction de la LHID | 407 |
| 3.2.1.1 | Ancien critère de délimitation : pouvoir de cognition du Tribunal fédéral | 407 |
| 3.2.1.2 | Nouveau critère de délimitation : rattachement économique ou civil de la norme | 409 |
| 3.2.2 | Après l'introduction de la LHID | 410 |
| 3.3 | Éléments communs aux deux notions | 413 |
| 3.3.1 | Prise en compte de la réalité économique | 413 |
| 3.3.2 | Réalisation du principe de l'égalité dans l'imposition | 413 |
| 3.3.3 | Destinataires | 413 |
| 3.3.4 | Obligation d'une application cohérente | 414 |
| 3.4 | Différences conceptuelles | 415 |

| | | |
|--|--|------------|
| 3.4.1 | Stade de l'application | 415 |
| 3.4.2 | Instructions du législateur et relation avec le principe de la légalité | 415 |
| 3.4.3 | Type de normes concernées | 415 |
| 3.4.4 | Réciprocité | 416 |
| 3.4.5 | Reproductibilité / limitation au cas d'espèce | 417 |
| 3.4.6 | Conditions d'application | 417 |
| PARTIE III APPLICATION DE LA THEORIE DE L'EVASION FISCALE DANS LA JURISPRUDENCE DU TRIBUNAL FEDERAL | | 419 |
| 1 | Anciens cas d'évasion fiscale désormais codifiés | 421 |
| 1.1 | Problématique générale | 421 |
| 1.1.1 | Codification des cas typiques de mise en œuvre de la théorie selon la réalité économique | 421 |
| 1.1.1.1 | Principe | 421 |
| 1.1.1.2 | Durchgangsfunktion de la théorie de l'évasion fiscale | 422 |
| 1.1.1.3 | Limites de la pratique du Tribunal fédéral | 422 |
| 1.1.2 | Objectivisation de l'état de fait imposable ou effet interne de la codification | 424 |
| 1.1.3 | Problématique des safe harbour rules ou effet externe de la codification | 424 |
| 1.1.3.1 | En droit privé | 425 |
| 1.1.3.2 | En droit des étrangers | 426 |
| 1.1.3.3 | En droit fiscal | 427 |
| 1.1.3.3.1 | Position du Tribunal fédéral | 427 |
| 1.1.3.3.2 | Position de la doctrine | 428 |
| 1.2 | Transposition | 430 |
| 1.2.1 | Principe et enjeux | 430 |
| 1.2.2 | Fondement jurisprudentiel jusqu'au 1 ^{er} janvier 2007 | 431 |
| 1.2.2.1 | Développement jurisprudentiel | 431 |
| 1.2.2.2 | Critique de la doctrine | 433 |
| 1.2.3 | Fondement légal dès le 1 ^{er} janvier 2007 | 435 |
| 1.2.4 | Quelle place reste-t-il pour l'évasion fiscale ou l'interprétation économique? | 436 |
| 1.3 | Liquidation partielle indirecte | 437 |
| 1.3.1 | Principe | 437 |
| 1.3.2 | Fondement | 437 |
| 1.3.3 | Situation avant le 1 ^{er} janvier 2007 | 439 |
| 1.3.3.1 | Conditions jurisprudentielles | 439 |
| 1.3.3.2 | Extension du critère de la collaboration | 440 |
| 1.3.3.3 | Extension du critère de l'appauvrissement | 440 |
| 1.3.4 | Situation après le 1 ^{er} janvier 2007 | 442 |
| 1.3.4.1 | Codification de la problématique de la liquidation partielle indirecte | 442 |
| 1.3.4.2 | Coopération du vendeur | 444 |
| 1.3.4.3 | Distribution de substance existante non nécessaire à l'exploitation et susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial | 447 |
| 1.3.4.3.1 | Distribution | 447 |
| 1.3.4.3.2 | Substance susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial | 447 |
| 1.3.4.3.3 | Substance non nécessaire à l'exploitation | 448 |
| 1.3.4.4 | Sanction légale d'une liquidation partielle indirecte | 450 |
| 1.3.5 | Quelle place reste-t-il pour l'évasion fiscale ou l'interprétation économique ? | 450 |
| 1.3.5.1 | Limite du rattachement économique ou de droit civil de la norme | 450 |
| 1.3.5.2 | Safe harbour rules | 451 |
| 1.3.5.3 | Interprétation économique | 451 |
| 1.3.5.4 | Evasion fiscale | 452 |
| 1.4 | Transformation d'une société de personnes en société de capitaux | 453 |
| 1.4.1 | Principe | 453 |
| 1.4.2 | Approche sous l'angle de l'évasion fiscale | 454 |
| 1.4.3 | Approche sous l'angle de l'égalité de traitement | 455 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| 1.4.4 | Codification exhaustive de la problématique avec l'adoption de la LFus | 457 |
| 1.4.4.1 | Approche plus libérale | 457 |
| 1.4.4.2 | Conditions de la neutralité fiscale de la transformation | 457 |
| 1.4.4.2.1 | Conditions communes aux restructurations | 457 |
| 1.4.4.2.2 | Transfert d'une exploitation ou d'une partie d'exploitation | 458 |
| 1.4.4.2.3 | Respect du délai de carence | 458 |
| 1.4.4.3 | Conditions de réalisation des réserves latentes | 459 |
| 1.4.5 | Quelle place reste-t-il pour l'approche économique après la codification ? | 459 |
| 1.5 | Sous-capitalisation | 461 |
| 1.5.1 | Problématique | 461 |
| 1.5.2 | Situation avant l'entrée en vigueur de la LIFD | 461 |
| 1.5.2.1 | Recours à la théorie de l'évasion fiscale | 461 |
| 1.5.2.2 | Nécessité d'une analyse au cas par cas | 463 |
| 1.5.2.3 | Raison objective du prêt de l'actionnaire | 463 |
| 1.5.3 | Situation après l'entrée en vigueur de la LIFD | 464 |
| 1.5.3.1 | Historique de l'article 65 LIFD | 464 |
| 1.5.3.2 | Circulaire de l'AFC | 466 |
| 1.5.3.3 | Existence de safe harbour rules | 466 |
| 1.6 | Abus en matière de fiscalité de la prévoyance professionnelle | 468 |
| 1.6.1 | Situation avant le 1 ^{er} janvier 2006 | 468 |
| 1.6.2 | Situation après le 1 ^{er} janvier 2006 | 469 |
| 1.6.2.1 | Enjeux de la codification | 469 |
| 1.6.2.2 | Rachat par des personnes arrivant de l'étranger | 469 |
| 1.6.2.3 | Rachat avec retrait subséquent d'un capital | 470 |
| 1.6.2.3.1 | Introduction d'une règle légale | 470 |
| 1.6.2.3.2 | Types de prestations visées | 470 |
| 1.6.2.3.3 | Sort de la prévoyance acquise avant le rachat | 471 |
| 1.6.2.3.4 | Approche globale ou individualisée des différents rapports de prévoyance | 472 |
| 1.6.2.4 | Versement du capital avec rachat subséquent | 473 |
| 1.6.3 | Sort de l'évasion fiscale en matière de prévoyance professionnelle | 473 |
| 1.6.3.1 | Position du Tribunal fédéral | 474 |
| 1.6.3.2 | Position de la doctrine | 474 |
| 1.6.3.3 | Approche différenciée | 475 |
| 1.6.3.3.1 | Rachat et retrait auprès de plusieurs institutions de prévoyance | 475 |
| 1.6.3.3.2 | Rachat important avant un départ à l'étranger | 475 |
| 1.6.3.3.3 | Retrait en capital précédant un rachat important | 476 |
| 2 | Cas encore traités sous l'angle de l'évasion fiscale | 479 |
| 2.1 | Problématique générale | 479 |
| 2.2 | Evasion fiscale et assurance-vie à prime unique financée par un emprunt | 480 |
| 2.2.1 | Problématique | 480 |
| 2.2.2 | Solution avant l'entrée en vigueur de la LIFD | 480 |
| 2.2.2.1 | Rapport entre la fortune nette du preneur et le montant de la prime unique | 481 |
| 2.2.2.2 | Degré d'immobilisation et structure de la fortune | 482 |
| 2.2.2.3 | Justification économique de l'opération | 482 |
| 2.2.3 | Solution après l'entrée en vigueur de la LIFD | 483 |
| 2.2.3.1 | Maintien de la jurisprudence antérieure | 483 |
| 2.2.3.2 | Interprétation économique de la notion d'intérêts | 484 |
| 2.2.3.3 | Recours subsidiaire à l'interdiction de l'abus de droit | 486 |
| 2.3 | Evasion fiscale et loyers préférentiels | 487 |
| 2.3.1 | Problématique | 487 |
| 2.3.2 | Imposition de la valeur locative | 487 |
| 2.3.2.1 | Valeur locative comme revenu en nature | 487 |
| 2.3.2.2 | Valeur locative comme revenu imputé | 488 |
| 2.3.3 | Recours à la théorie de l'évasion fiscale | 489 |
| 2.3.3.1 | Exceptions justifiant une imposition | 489 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 2.3.3.2 | Relation avec l'impôt sur les donations | 490 |
| 2.3.3.3 | Présomption d'évasion fiscale | 491 |
| 2.3.4 | Prise de position | 491 |
| 2.3.4.1 | Interprétation économique de la notion de revenus | 491 |
| 2.3.4.2 | Appréciation de la solution jurisprudentielle | 493 |
| 2.4 | Durchgriff et transparence à des fins fiscales | 494 |
| 2.4.1 | Problématique | 494 |
| 2.4.1.1 | Principe de la séparation | 494 |
| 2.4.1.2 | Exception au principe de la séparation : transparence fiscale | 494 |
| 2.4.2 | Particularités | 495 |
| 2.4.3 | Historique | 496 |
| 2.4.3.1 | Approche économique avant la reprise de la théorie de l'évasion fiscale | 496 |
| 2.4.3.2 | Transparence fiscale fondée sur la théorie de l'évasion fiscale | 497 |
| 2.4.3.3 | Transparence fiscale et pouvoir de cognition du Tribunal fédéral | 497 |
| 2.4.3.4 | Nécessité d'un abus de droit au sens juridique | 498 |
| 2.4.4 | Durchgriff en matière d'impôt directs | 499 |
| 2.4.4.1 | Transparence fiscale dans un contexte intercantonal ou international | 499 |
| 2.4.4.2 | Transparence fiscale et sociétés immobilières | 501 |
| 2.4.4.3 | Transparence fiscale et fondation de famille | 503 |
| 2.4.5 | Durchgriff en matière de TVA | 506 |
| 2.4.5.1 | Assujettissement à la TVA | 506 |
| 2.4.5.2 | Imposition de prestations en faveur d'une société offshore | 507 |
| 2.4.5.3 | Récupération de l'impôt préalable | 509 |
| 2.4.6 | Prise de position sur le fondement de la transparence fiscale | 512 |
| 2.4.6.1 | Difficulté d'une codification de la problématique | 512 |
| 2.4.6.2 | Nécessité d'un rattachement plus étroit à l'interdiction de l'abus de droit | 512 |
| 2.4.6.3 | Remise en question de la distinction rattachement économique ou de droit civil | 513 |
| 2.4.6.4 | Non reconnaissance au sens large et au sens étroit | 513 |
| 2.4.6.5 | Mise en œuvre de la fiction d'état de fait | 514 |
| 3 | Synthèse de la mise en œuvre de la théorie de l'évasion fiscale | 517 |
| | CONCLUSION | 519 |
| | Index des mots-clés | 525 |

Table des illustrations

| | |
|---|-----|
| Schéma 1: Pesée des intérêts en droit privé | 143 |
| Schéma 2: Pesée des intérêts en droit public | 144 |
| Schéma 3: Pesée des intérêts en droit fiscal | 144 |
| Schéma 4 : Droit privé subjectif et droit public subjectif | 158 |
| Schéma 5: Théorie de la réalité économique | 212 |
| Schéma 6: Evasions fiscales proprement et improprement dites | 268 |
| Schéma 7: Récapitulatif de l'évolution de la théorie de l'évasion fiscale | 287 |
| Schéma 8: Distinction entre simulation et évasion fiscale | 303 |
| Schéma 9: Les différentes formes d'évasions fiscales | 393 |
| Schéma 10: La correction des effets de la loi en droit fiscal | 403 |