

TRAVAUX DE LA FACULTÉ DE DROIT
DE L'UNIVERSITÉ DE FRIBOURG

Édités par Peter Gauch

395

AURÉLIEN BARAKAT

Les approches
de la réalité économique
en droit fiscal suisse

Sommaire

Avant-propos.....	VII
Sommaire.....	XI
Table des matières	XV
Table des abréviations	XXV
Bibliographie	XXIX
Introduction.....	1
Première partie : une analyse de la casuistique en matière d’approche de la réalité économique	7
I. La « quasi-professionnalité » des gains en capital selon l’art. 18 LIFD.....	9
1. La problématique du caractère « quasi-professionnel » de certains gains en capital privé	12
2. La position de la jurisprudence et de la doctrine	18
3. L’interprétation de la gestion « quasi-professionnelle » du patrimoine	32
4. Les caractéristiques économiques essentielles du caractère professionnel des gains en capital	40
5. L’interprétation économique <i>stricto sensu</i> ou le recours à l’appréciation du juge pour apprécier la professionnalité des gains en capital	54
6. La « quasi-professionnalité » selon l’approche casuistique des indices	58
7. Analyse et synthèse de la pratique en matière de « quasi-professionnalité »	66
II. L’imposition du capital propre dissimulé selon l’art. 29a LHID.....	75
1. La problématique du capital propre dissimulé	76
2. La position de la doctrine et du Tribunal fédéral	79

3.	La détermination des fonds étrangers « économiquement assimilables » au capital propre	93
4.	Les caractéristiques économiques essentielles des fonds étrangers « économiquement assimilables » au capital propre	99
5.	Analyse et synthèse de la problématique de l'imposition du capital propre dissimulé	106
III.	La déductibilité des intérêts passifs privés	115
1.	La problématique des intérêts passifs privés	115
2.	La position de la doctrine et du Tribunal fédéral	118
3.	L'interprétation pour préciser la notion d'intérêt passif	129
4.	Analyse et synthèse de la détermination des intérêts passifs privés déductibles	133
Deuxième partie : les différentes approches de la réalité économique en droit fiscal suisse		141
I.	Le concept de la réalité économique en droit fiscal suisse et les différentes approches	143
1.	La théorie de la « <i>substance over form</i> » en matière d'information financière	144
2.	La réalité économique et le concept de <i>wirtschaftliche Betrachtungsweise</i>	147
3.	Les différentes approches possibles de la réalité économique	154
4.	Synthèse	173
II.	L'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	177
1.	Généralités	178
2.	L'interprétation d'une norme légale	182
3.	L'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	197
4.	Synthèse	217
III.	L'appréciation économique	221
1.	Le fondement : le renvoi au pouvoir d'appréciation du juge	222
2.	Mécanismes du droit : le comblement de la lacune <i>intra legem</i> , le silence qualifié, le comblement des lacunes proprement et improprement dites, la vérification de l'abus de droit	228
3.	L'appréciation économique du juge en matière fiscale	237
4.	L'appréciation économique et la sécurité juridique	246
5.	Illustration des conséquences du recours à l'appréciation économique en matière de « quasi-professionnalité » selon la pratique du Tribunal fédéral	250
6.	Synthèse et analyse	254
IV.	La correction économique.....	261
1.	Généralités	263

2.	Le principe de la correction économique	265
3.	Les fondements de la correction économique	273
4.	La mise en œuvre de la correction économique	350
5.	Synthèse	361
V.	Excursus : une analyse comparative sur l'approche de la réalité économique par l'IASB en matière d'information financière.....	369
1.	Remarques générales	369
2.	L'information financière	371
3.	Le cadre conceptuel des IFRS	377
4.	Synthèse	387
Troisième partie : Synthèse générale et remarques finales		391
I.	Synthèse générale.....	393
1.	L'étude casuistique	393
2.	Les différentes approches de la réalité économique	396
3.	Schéma récapitulatif	404
II.	Gesamtübersicht auf Deutsch	405
1.	Die einzelfallbezogene Forschung	405
2.	Die verschiedenen Betrachtungsweisen der wirtschaftlichen Realität	408
3.	Schema Zusammenfassung	416
III.	Les remarques finales.....	417
1.	Analyses	417
2.	Propositions	426
Index.....		435

Table des matières

Avant-propos.....	VII
Sommaire.....	XI
Table des matières	XV
Table des abréviations.....	XXV
Bibliographie.....	XXIX
Introduction.....	1
Première partie : une analyse de la casuistique en matière d'approche de la réalité économique	7
I. La « quasi-professionnalité » des gains en capital selon l'art. 18 LIFD.....	9
1. La problématique du caractère « quasi-professionnel » de certains gains en capital privé	12
A. L'historique	12
B. La pratique actuelle	15
C. Les enjeux	16
2. La position de la jurisprudence et de la doctrine	18
A. La jurisprudence du Tribunal fédéral et son évolution	18
a) L'évolution des indices de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de « quasi-professionnalité »	19
b) L'arrêt du Tribunal fédéral du 23 octobre 2009	21
c) L'arrêt du Tribunal fédéral du 26 juin 2013	23
B. La critique de la doctrine	25
a) La problématique de l'égalité de traitement	25
b) La tentative de créer un équilibre général dans l'imposition	26
c) L'écart à l'approche de base en matière d'activité lucrative indépendante	27
d) L'intention d'obtenir un gain	28
e) L'approche restrictive lors de l'utilisation de la « quasi-professionnalité » pour les déductions liées à l'activité lucrative indépendante	29

f) L'absence de prévisibilité et l'insécurité juridique	30
3. L'interprétation de la gestion « quasi-professionnelle » du patrimoine	32
A. Le recours à l'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	32
B. L'instrument littéral	33
C. L'instrument historique	34
D. L'instrument systématique	36
E. L'instrument téléologique	37
F. L'influence des principes dérivés de la Constitution	38
4. Les caractéristiques économiques essentielles du caractère professionnel des gains en capital	40
A. La gestion de la « fortune »	41
B. La gestion à caractère « privé »	45
C. La gestion de la fortune « privée »	48
D. Les critères de l'activité lucrative indépendante	49
E. Le caractère arbitraire des caractéristiques « négatives »	51
5. L'interprétation économique <i>stricto sensu</i> ou le recours à l'appréciation du juge pour apprécier la professionnalité des gains en capital	54
A. La première hypothèse : l'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	55
B. La pratique du Tribunal fédéral basée sur les « indices »	56
C. La conséquence : le recours à l'appréciation pour concrétiser l'approche conforme à la réalité économique ?	56
6. La « quasi-professionnalité » selon l'approche casuistique des indices	58
A. Rappel de la problématique de la « quasi-professionnalité » en matière d'imposition sur le revenu	60
B. Analyse de la pratique du Tribunal fédéral au regard du mécanisme de l'appréciation du juge de la situation économique	62
7. Analyse et synthèse de la pratique en matière de « quasi-professionnalité »	66
A. Synthèse	66
a) Introduction	66
b) La problématique de la « quasi-professionnalité »	67
c) La pratique du Tribunal fédéral examinée sous l'angle de l'interprétation	68
d) La pratique du Tribunal fédéral examinée sous l'angle de l'appréciation du juge	70
B. Analyse	71
II. L'imposition du capital propre dissimulé selon l'art. 29a LHID.....	75
1. La problématique du capital propre dissimulé	76
A. L'historique	76
B. Le droit actuel	77
C. Les enjeux	78

2.	La position de la doctrine et du Tribunal fédéral	79
	A. La position de la doctrine	79
	a) L'approche pour déterminer ce qui est « économiquement assimilable »	80
	b) La comparaison avec un tiers indépendant (Drittvergleich)	81
	c) La couverture des actifs par un ratio d'endettement	83
	d) L'approche basée sur les caractéristiques économiques des fonds propres et étrangers	85
	B. La jurisprudence du Tribunal fédéral	88
	a) Généralités et approche de base	88
	b) L'arrêt du 6 novembre 2008 relatif au capital propre dissimulé et l'imposition minimale en lien avec la capacité contributive	89
	c) L'arrêt du 26 avril 2006 relatif au capital propre dissimulé et la compensation des pertes	91
	d) L'arrêt du 3 juin 2016 relatif au capital propre dissimulé et la garantie apportée par un proche	92
3.	La détermination des fonds étrangers « économiquement assimilables » au capital propre	93
	A. Le recours à l'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	94
	B. L'instrument littéral	95
	C. L'instrument historique	96
	D. L'instrument systématique	97
	E. L'instrument téléologique	97
	F. L'influence des principes dérivés de la Constitution	98
4.	Les caractéristiques économiques essentielles des fonds étrangers « économiquement assimilables » au capital propre	99
	A. Le risque	100
	B. L'impact sur la répartition du bénéfice et la prise de décision	101
	C. L'absence d'élasticité dans la mise à disposition des fonds	103
	D. Le « <i>Drittvergleich</i> » ?	104
5.	Analyse et synthèse de la problématique de l'imposition du capital propre dissimulé	106
	A. La synthèse	107
	a) La problématique de l'imposition du capital propre dissimulé	107
	b) L'approche de la doctrine et du Tribunal fédéral en matière de capital propre dissimulé	108
	c) L'approche interprétative pour déterminer les fonds économiquement assimilables aux fonds propres	110
	d) Les possibles caractéristiques économiques essentielles des fonds propres	110
	B. Analyse	112
III.	La déductibilité des intérêts passifs privés.....	115
1.	La problématique des intérêts passifs privés	115

A.	L'historique	116
B.	L'état actuel du droit	116
2.	La position de la doctrine et du Tribunal fédéral	118
A.	La position de la doctrine concernant la déduction des intérêts passifs privés	118
a)	Sur la pratique générale du Tribunal fédéral	118
b)	La limitation de la possibilité de déduire les intérêts provenant de prêts accordés trop avantageusement par une société contrôlée par le contribuable	119
c)	Le cas particulier du financement des primes mixtes	120
B.	La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la déduction des intérêts passifs privés	121
a)	Analyse générale de la pratique du Tribunal fédéral	121
b)	L'arrêt du 19 novembre 2008 (2C_393/2008) traitant d'une donation suivie d'un prêt entre un père et sa fille et la déductibilité des intérêts passifs privés	124
aa)	Résumé des faits	124
bb)	Position des parties	124
cc)	L'approche du Tribunal fédéral	125
c)	L'arrêt du 13 avril 2015 (2C_142/2014) traitant de la possibilité de déduire les intérêts passifs d'un crédit nommé « crédit hypothécaire »	126
aa)	Résumé des faits	126
bb)	Position des parties	127
cc)	Réflexion du Tribunal fédéral	127
3.	L'interprétation pour préciser la notion d'intérêt passif	129
A.	Le recours à l'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	129
B.	L'exercice interprétatif selon la jurisprudence du Tribunal fédéral	130
C.	La caractéristique économique essentielle des intérêts passifs privés déductibles : le rapport étroit avec la dette	131
4.	Analyse et synthèse de la détermination des intérêts passifs privés déductibles	133
A.	Synthèse	134
a)	Problématique générale de la déduction des intérêts passifs privés	134
b)	La position de la doctrine et du Tribunal fédéral	134
c)	L'interprétation pour préciser la notion d'intérêt passif privé	136
B.	Analyse	136

Deuxième partie : les différentes approches de la réalité économique en droit fiscal suisse 141

I.	Le concept de la réalité économique en droit fiscal suisse et les différentes approches.....	143
1.	La théorie de la « <i>substance over form</i> » en matière d'information financière	144
A.	Les experts de l'IASB dans le domaine de l'information financière	144

B. Les enjeux principaux de l'information financière	145
C. Le concept de la « <i>substance over form</i> » pour l'IASB en matière d'information financière	146
2. La réalité économique et le concept de <i>wirtschaftliche Betrachtungsweise</i>	147
A. Le concept de la réalité économique	148
B. Distinction terminologique : la « <i>wirtschaftliche Betrachtungsweise</i> »	150
C. La réalité factuelle prééminente à la réalité juridique dans d'autres domaines du droit	152
3. Les différentes approches possibles de la réalité économique	154
A. L'illustration jurisprudentielle sur la position du Tribunal fédéral en matière de recours à la réalité économique	155
a) Arrêt du Tribunal fédéral du 11 février 2009 (2C_742/2008) sur l'identité du prestataire en matière de TVA	156
aa) Résumé des faits	156
bb) Position des parties et instances précédentes	156
cc) Éléments importants retenus par le Tribunal fédéral	157
b) ATF 143 II 350, sur la réalité économique et le droit de timbre	160
aa) Résumé des faits	160
bb) Position des parties et des instances précédentes	161
cc) Éléments importants retenus par le Tribunal fédéral	161
B. Rappel des résultats principaux de l'étude casuistique	163
a) L'activité « quasi-professionnelle »	163
b) L'imposition du capital propre dissimulé	164
c) La déduction des intérêts passifs privés	165
C. Les caractéristiques principales des différentes approches possibles de la réalité économique	165
a) L'interprétation dite « économique »	166
b) Les approches de la réalité économique fondées sur le renvoi du législateur ou directement sur les principes généraux et constitutionnels du droit suisse	168
c) La mise en œuvre d'une approche conforme à la réalité économique par l'interprétation de critères généraux de la norme ou le renvoi à l'appréciation du juge	169
D. Schéma explicatif	172
4. Synthèse	173
II. L'interprétation économique <i>stricto sensu</i>.....	177
1. Généralités	178
A. Le contexte général en matière d'approche conforme à la réalité économique en droit fiscal	178
B. Le recours à l'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	179
2. L'interprétation d'une norme légale	182

A.	Les différentes méthodes d'interprétation	182
a)	La méthode littérale	183
b)	La méthode systématique	184
c)	La méthode historique	186
d)	La méthode téléologique	187
e)	Le pluralisme méthodologique pragmatique du Tribunal fédéral	188
B.	L'interprétation conforme à la Constitution	192
a)	L'absence de contrôle constitutionnel en droit suisse	192
b)	L'interprétation selon les principes constitutionnels	193
3.	L'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	197
A.	Généralités	198
B.	Le choix du recours à une démarche interprétative pour adresser la mise en œuvre de l'approche selon la réalité économique	200
C.	Les conséquences du recours à l'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	203
a)	L'utilisation du pluralisme méthodologique pragmatique du Tribunal fédéral	203
b)	Le rôle des principes constitutionnels pour l'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	205
c)	La détermination de critères généraux	207
d)	L'illustration du concept de critères à travers l'exemple du capital propre dissimulé	208
D.	L'approche selon « <i>Der Natur der Sache</i> »	210
a)	Selon la jurisprudence	211
b)	Selon une partie de la doctrine	212
c)	Le lien avec l'appréciation économique	213
d)	Le point de départ de l'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	214
E.	L'illustration de l'interprétation économique par la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'intérêts passifs privés	215
4.	Synthèse	217
III.	L'appréciation économique.....	221
1.	Le fondement : le renvoi au pouvoir d'appréciation du juge	222
A.	Le renvoi du législateur à l'appréciation du tribunal	222
B.	L'application du droit et de l'équité	225
2.	Mécanismes du droit : le comblement de la lacune <i>intra legem</i> , le silence qualifié, le comblement des lacunes proprement et improprement dites, la vérification de l'abus de droit	228
A.	Le principe : le comblement des lacunes <i>intra legem</i>	228
B.	Le comblement des lacunes proprement et improprement dites	229
C.	Le silence qualifié	231
D.	Le recours à l'appréciation « économique » du juge sur le plan normatif (comblement <i>praeter legem</i>) ou casuistique (comblement <i>intra legem</i>)	232

E. La distinction avec le droit judiciaire	234
F. L'abus de droit et plus généralement la correction économique	236
3. L'appréciation économique du juge en matière fiscale	237
A. La difficulté de légiférer de façon générale et abstraite	238
B. L'appréciation du juge selon les circonstances pour dégager une solution individuelle	240
C. L'égalité comme expression de l'équité en droit fiscal	243
4. L'appréciation économique et la sécurité juridique	246
A. L'obligation de respecter l'égalité de traitement comme fondement pour renforcer la sécurité juridique	247
B. L'objectivisation à travers le devoir strict de motivation	248
C. Le recours subsidiaire à l'appréciation du juge découlant du principe de la légalité	249
5. Illustration des conséquences du recours à l'appréciation économique en matière de « quasi-professionnalité » selon la pratique du Tribunal fédéral	250
A. L'approche casuistique	251
B. La motivation du raisonnement et la prise en compte des précédents	252
6. Synthèse et analyse	254
A. Synthèse	254
B. Analyse	258
IV. La correction économique.....	261
1. Généralités	263
2. Le principe de la correction économique	265
A. La lacune dans la loi et dans son application	266
B. La correction de l'application ordinaire de la loi en droit public	268
C. Le caractère exceptionnel de la correction de l'application ordinaire de la loi	270
3. Les fondements de la correction économique	273
A. Remarques générales	273
B. Le détournement ou l'utilisation abusive de la loi (principe général du droit)	276
a) L'abus de droit	276
aa) Le concept	277
bb) Conditions	279
b) L'évasion fiscale	280
aa) Généralités	282
bb) Le fondement	283
cc) Les conditions	287
dd) L'absence d'interprétation économique ?	293
ee) La fiction de l'état de fait ?	296
c) La simulation	298

aa) Le concept	298
bb) Les conditions et distinctions	300
cc) Les conséquences potentielles sur le plan pénal	303
C. Le recours aux principes constitutionnels	304
a) Remarques générales	305
b) La limite du contrôle constitutionnel selon l'art. 190 Cst. ?	306
aa) La violation de 190 Cst. en cas de correction contra legem d'une disposition de droit fédéral	308
bb) L'interdiction de l'arbitraire en cas de violation grave d'un principe constitutionnel dans l'application d'une loi fédérale	310
c) L'interdiction d'une imposition confiscatoire	314
aa) Le principe	314
bb) L'illustration	317
d) Le principe de l'égalité et l'interdiction du traitement discriminatoire	319
aa) Le principe	319
bb) L'illustration	321
e) L'interdiction du traitement fiscal manifestement inéquitable	324
aa) Le principe	325
bb) Les conditions	330
cc) Illustration potentielle	334
f) L'obligation de respecter le principe de la bonne foi	339
aa) Le principe	339
bb) L'illustration potentielle	342
g) L'interdiction de la double imposition intercantonale	343
aa) Le principe	343
bb) L'illustration	346
h) L'interdiction de l'arbitraire	347
4. La mise en œuvre de la correction économique	350
A. La conception erronée de la Sachverhaltsfiktion	351
B. Le principe : la correction de la conséquence juridique des faits économiques	353
C. La solution appropriée au cas d'espèce	354
D. La cohérence entre les principes généraux et constitutionnels du droit	358
E. La correction économique et la sécurité juridique	359
5. Synthèse	361
A. La correction de l'application ordinaire de la loi	361
B. Les fondements de la correction économique : les principes généraux du droit	362
C. Les fondements de la correction économique : les principes constitutionnels	364
D. La mise en œuvre de la correction économique	366

V. Excursus : une analyse comparative sur l'approche de la réalité économique par l'IASB en matière d'information financière.....	369
1. Remarques générales	369
2. L'information financière	371
A. Les objectifs de la présentation de l'information financière	372
a) La présentation des informations utiles aux destinataires	372
b) De l'information « fiable » à l'information « fidèle »	372
B. L'information financière et la substance économique	375
a) La substance économique : l'enjeu central de l'information financière	375
b) La « true and fair view » et l'information financière en Suisse et en Europe	376
3. Le cadre conceptuel des IFRS	377
A. L'utilité d'un cadre conceptuel	378
B. Les différents concepts du cadre	379
a) Une caractéristique qualitative essentielle : la fidélité	379
aa) Être complet	380
bb) L'absence d'erreur	381
cc) La neutralité	382
dd) L'ancienne condition : la substance avant la forme	383
b) Les autres concepts du cadre des IFRS	384
aa) La probabilité d'avantages économiques futurs	384
bb) La fiabilité de l'évaluation	385
4. Synthèse	387

Troisième partie : Synthèse générale et remarques finales391

I. Synthèse générale.....	393
1. L'étude casuistique	393
A. La « quasi-professionnalité »	393
B. Le capital propre dissimulé	394
C. Les intérêts passifs privés	395
2. Les différentes approches de la réalité économique	396
A. Le concept de la réalité économique	396
B. L'interprétation économique <i>stricto sensu</i>	397
C. L'appréciation économique	398
D. La correction économique	400
E. Excursus : l'approche de l'IASB en matière d'information financière	402
3. Schéma récapitulatif	404

II. Gesamtübersicht auf Deutsch	405
1. Die einzelfallbezogene Forschung	405
A. Die «quasi Gewerbsmässigkeit»	405
B. Das verdeckte Eigenkapital	406
C. Die privaten Schuldzinsen	407
2. Die verschiedenen Betrachtungsweisen der wirtschaftlichen Realität	408
A. Das Konzept der wirtschaftlichen Realität	408
B. Die wirtschaftliche Auslegung <i>stricto sensu</i>	409
C. Das wirtschaftliche Ermessen	410
D. Die wirtschaftliche Korrektur	412
E. Excursus: Die Betrachtungsweise des IASB auf dem Gebiet der Finanzinformation	414
3. Schema Zusammenfassung	416
III. Les remarques finales	417
1. Analyses	417
A. Plusieurs approches de la réalité économique	417
B. La prise en compte partielle des faits économiques	418
C. La nécessité ponctuelle de recourir à l'appréciation objective du juge	419
D. Le rôle et les limites des Circulaires administratives	421
E. La correction <i>contra legem</i> en faveur du contribuable – la cohérence dans le recours à la réalité économique	423
F. Le renvoi à l'appréciation du juge : une prise de conscience du législateur	425
2. Propositions	426
A. Une commission d'experts mixte pour les problématiques économiques en droit fiscal suisse	426
B. Une législation plus déterminée et précise pour l'attrait de la place économique mais avec la réserve de la correction de la loi	430
Index	435