



William Barbey

**Le rôle du juge fiscal
en présence de sources atypiques du droit**
*Les cas particuliers de l'évasion fiscale codifiée et
des ordonnances administratives*

**Mémoire sous la direction du
Prof. Xavier Oberson**

19 octobre 2020

Une version partielle et largement remaniée de ce mémoire a été publiée en
août 2021
sous la forme d'une contribution dans la

Revue de droit administratif et de droit fiscal

Revue genevoise de droit public

2^e partie droit fiscal

éditée par l'Association Henri ZWAHLEN pour le développement du droit
administratif et du droit fiscal

Elle peut être consultée sous la référence

RDAF 2021 II 261-292

Le présent mémoire est mis à la disposition du public
sur le site internet du LL.M. Tax de l'Université de Genève
avec l'aimable permission du rédacteur de la RDAF,
M. Raphaël GANI, Juge au Tribunal administratif fédéral

Résumé exécutif

Cette étude analyse l'impact actuel de deux sources atypiques du droit sur le travail d'interprétation de la loi que doit effectuer le juge fiscal.

D'une part, il s'agit de comprendre la portée d'une norme anti-abus par laquelle le législateur a décidé de codifier dans la loi des hypothèses d'évasion fiscale dégagées par la jurisprudence en les objectivant – ce dans un but de sécurité du droit. La question qui en découle est la place résiduelle qu'il faut conserver à la théorie de l'évasion fiscale. Les opinions sont très diverses dans la doctrine et le Tribunal fédéral prend le contre-pied de bon nombre d'entre elles. Nous tâchons de faire la part des choses et de dégager les principes qui s'imposent de lege lata.

D'autre part, il est aussi très intéressant de se pencher sur la place des ordonnances administratives en droit fiscal, soit principalement celle des circulaires de l'AFC. Elles viennent elles aussi influencer de façon importante le travail du juge. Bien que n'étant pas à proprement parler des normes juridiques et ne liant ainsi pas le juge, les circulaires doivent être prises en compte dans l'interprétation. Il en va de même, mais dans une mesure différente, d'autres textes importants tels que les circulaires de la CSI et les commentaires du MC OCDE, lesquels malgré leur déficience démocratique ont un impact direct sur le travail du juge.

Sous-tendent ces deux problématiques des considérations sur la dogmatique de l'interprétation des lois, la hiérarchie des normes, la séparation des pouvoirs, ainsi que la dynamique du droit fiscal.

Sommaire

I.	Introduction.....	1
II.	Partie générale.....	3
	A. Le rôle du juge fiscal et les règles d'interprétation de la loi.....	4
	B. La place de nos deux problématiques dans le processus d'interprétation.....	7
III.	Partie spéciale.....	13
	A. L'évasion fiscale codifiée : quelle place reste-t-il pour l'arbitraire du juge ?	13
	B. Les ordonnances administratives : peuvent-elles lier le juge ?	30
IV.	Conclusion	39

Le rôle du juge fiscal en présence de sources atypiques du droit

*Les cas particuliers de l'évasion fiscale codifiée et
des ordonnances administratives*

I. Introduction

Quel rapport y a-t-il entre une problématique liée à l'évasion fiscale et une autre touchant aux ordonnances administratives ? Le rapport est en réalité triple. D'abord, il s'agit d'établir des lignes de partage des compétences entre le législateur fédéral, l'administration et le juge fiscal. Les deux problématiques se rencontrent, ensuite, dans le processus d'interprétation de la loi. Enfin, tant l'évasion fiscale que les ordonnances administratives sont ce que nomment les manuels des « *sources atypiques du droit*¹ ».

Notre étude a trait aux contraintes particulières qu'imposent actuellement des actes de l'administration et du législateur au juge fiscal. La problématique existe, car qu'il s'agisse de l'évasion fiscale codifiée ou d'ordonnances administratives, leur portée juridique exacte est et demeure controversée. L'incertitude qui les entoure est due au flottement qui existe quant à leurs effets envers le juge. Dans le domaine du droit fiscal, où le principe de la légalité a une force particulière, de telles situations bancales sont d'autant plus contestables qu'elles se répercutent bien souvent sur les contribuables. Nous verrons en particulier que l'évasion fiscale codifiée pose un vrai problème puisqu'elle donne un faux sentiment de prévisibilité ; de même que peuvent le faire parfois les ordonnances administratives.

Ainsi, contrairement à la formule usuelle en doctrine qui rejette toute place pour la théorie de l'évasion fiscale en présence d'une norme anti-abus, nous pensons, à la vue de la jurisprudence fédérale et de la variété des opinions, qu'il faut quelque peu nuancer cette vision et être plus circonspect.

Quant aux ordonnances administratives, bien qu'inopposables au juge, elles n'en n'ont pas moins des effets directs sur son travail d'interprétation de la loi et tiennent dans la vie du droit fiscal un rôle de premier plan.

La première partie (II) de cette étude – qui se veut synthétique – se concentrera à rappeler et établir les fondements théoriques qui structurent nos deux thématiques. Cela impliquera de passer par l'art. 1^{er} du Code civil, le principe de la légalité et les règles

¹ LE ROY/SCHOENENBERGER, *Introduction*, 171.

d'interprétation, avant de pouvoir y placer l'évasion fiscale codifiée et les ordonnances administratives, spécialement les circulaires de l'AFC.

La seconde partie (III) s'attachera séparément à l'étude analytique de nos deux problématiques de façon fouillée. D'abord, l'évasion fiscale codifiée, qui pose la question suivante : le législateur ayant corrigé la législation pour palier à ses manquements, reste-t-il une place au juge pour appliquer la théorie de l'évasion fiscale ? L'art. 20a LIFD et l'art. 79b al. 3 LPP nous serviront de points d'accroche pour analyser cette question.

Ensuite, il s'agira de poser la question suivante : une ordonnance administrative de l'administration, peut-elle s'imposer au juge ? Cela permettra d'analyser en détail la portée – théorique et pratique – de textes tels que les circulaires de l'AFC, celles de la CSI et les commentaires du MC OCDE.

À chaque étape du raisonnement, il sera particulièrement intéressant de confronter les raisonnements de la doctrine à la réalité jurisprudentielle. Les arrêts du Tribunal fédéral seront ainsi largement cités.

Le propos de cette étude est donc de mieux circonscrire les limites et possibilités à disposition du juge fiscal face à l'environnement qui l'entoure dans le cadre des questions susmentionnées.

Étant donné l'envergure limitée dans laquelle doit se maintenir ce travail, nous ne traiterons en détail que du droit fédéral. Pour la même raison, nous n'aborderons pas non plus en détail certaines questions connexes, certes importantes pour notre droit, mais ici secondaires : la rationalité de la méthode d'interprétation de la loi utilisée par Tribunal fédéral, le fondement dogmatique de la théorie de l'évasion fiscale, l'application de cette théorie aux normes à rattachement économique, l'éventuelle interprétation dynamique des CDI, etc.

II. Partie générale

Nous l'avons dit, notre étude a pour objet deux problématiques d'interprétation des normes fiscales qui impliquent de déterminer les rôles respectifs que doivent tenir à cet égard le législateur, l'administration et le juge.

La séparation des pouvoirs peut se résumer en quelques mots : le législateur édicte les lois, l'administration les applique et le juge en vérifie le respect. Chaque acteur a donc en principe son champ de compétence clairement délimité. Les limites peuvent toutefois être floues, car chacun n'agit pas en vase clos. Au contraire, l'activité de l'un influe sur celle des deux autres et *vice versa*. Et toutes les autorités se doivent, d'une façon ou d'une autre, d'interpréter la loi dans leurs missions respectives.

Divers mécanismes constitutionnels et démocratiques permettent d'assurer l'équilibre des forces en présence. Pour le juge, les grands principes semblent assez bien posés. Lorsqu'une affaire contentieuse lui échoit, le devoir de la résoudre lui incombe. Aussi, s'attelle-t-il à la tâche en cherchant une solution satisfaisante. Mais bien plus que cela, cette solution ne peut être n'importe laquelle parmi une liste de solutions qu'il considérerait comme satisfaisante. Il ne s'agit pas nécessairement de la solution la plus logique, ni de la plus juste ou de la plus acceptable pour les justiciables. Pas plus qu'il n'est question de l'opinion personnelle du juge à ce sujet. Non, en réalité, la décision qu'il doit rendre lui est imposée. Il ne la choisit pas, il la trouve. Toute solution à un litige est prédéterminée – d'une façon ou d'une autre – par l'ordre juridique dans lequel il s'inscrit. Le droit connaît une solution à tout litige ; le droit n'a pas de lacune.

Cependant, cette vision jusnaturaliste du rôle des magistrats ne se couple plus de nos jours à une doctrine légaliste positiviste. Le juge n'est pas la simple « bouche de la loi » ; son rôle est substantiel, ainsi qu'indépendant du pouvoir législatif et administratif. L'art qu'il exerce n'a rien d'un automatisme et on lui reconnaît un pouvoir créateur. Cependant, ce « on », c'est toujours l'ordre juridique.

Aussi, le juge doit-il dégager la solution consacrée (par l'ordre juridique) pour le cas d'espèce qui lui est présenté. Où la trouve-t-il ? Cette question connaît des réponses variées selon les ordres juridiques et les matières. Notre propos est d'étudier deux cas particuliers en droit fiscal.

Ce préambule – abstrait mais nécessaire – maintenant exposé, nous pouvons à présent nous concentrer sur le rôle du juge fiscal et les règles d’interprétation de la loi qui régissent son activité (A). Grâce à ces principes, nous aurons défini un cadre juridique suffisamment précis pour pouvoir, tout en les définissant, y placer nos deux problématiques (B).

A. Le rôle du juge fiscal et les règles d’interprétation de la loi

En droit fiscal, les règles d’interprétation que doit suivre le juge sont les mêmes que dans les autres domaines du droit administratif – et par extension du droit suisse en général². Fondamentalement en effet, le catalogue des sources du droit nous est donné par l’art. 1^{er} du Code civil ; norme qui détermine « *les rôles de la loi et des tribunaux dans la mise en œuvre du droit et la recherche de la justice*³. » L’ensemble de la doctrine reconnaît à cette disposition une portée générale également en droit public *mutatis mutandis* – les spécificités du domaine juridique devant néanmoins être prises en compte⁴.

Il n’est pas inutile de rappeler son contenu en langue française :

¹ La loi régit toutes les matières auxquelles se rapportent la lettre ou l’esprit de l’une de ses dispositions.

² À défaut d’une disposition légale applicable, le juge prononce selon le droit coutumier et, à défaut d’une coutume, selon les règles qu’il établirait s’il avait à faire acte de législateur.

³ Il s’inspire des solutions consacrées par la doctrine et la jurisprudence.

La hiérarchie des sources établie par le Code civil doit donc être suivie par le juge fiscal. La loi est donc la source première du droit, *a fortiori* du droit fiscal puisque le principe de la légalité y tient un rôle particulier. Aussi, il convient d’abord de rappeler la notion de loi (1), avant d’évoquer ce principe (2). Cela fait, nous pourrons exposer les règles d’interprétation des lois fiscales (3)⁵.

² OBERSON, *Droit fiscal*, 59 ; STEINAUER, *Traité*, N 106.

³ STEINAUER, *Traité*, N 20.

⁴ CR CC I-WERRO, art. 1 N 54 ; CORNU, *Thèse*, 167 s. ; STEINAUER, *Traité*, N 106 ; PONCE, *Évasion fiscale*, 128. Par exemple, l’interprétation d’un traité international doit suivre les principes de l’art. 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités de 1961 ; mais fondamentalement, l’exercice reste le même.

⁵ Notons bien ici qu’il ne s’agit d’exposer les principes généraux d’interprétation que dans la mesure où ils intéressent notre étude. Pour les surplus, nous renvoyons à des études plus vastes telles que : CORNU, *Thèse*, 9 ss ; STEINAUER, *Traité*, N 261 ss.

1. *La notion de loi et d'ordonnance administrative*

La distinction entre la loi – sous ses différentes formes – et les autres textes juridiques émis par d'autres organes de l'État est particulièrement importante lors de l'application du principe de la légalité.

La notion de « loi » s'entend d'abord au sens formel, savoir la Constitution fédérale et les lois fédérales dont l'adoption suit des règles formelles strictes⁶. Entrent également dans cette catégorie, les traités internationaux⁷. À ce premier groupe s'ajoutent ensuite les lois au sens matériel ; c'est-à-dire les ordonnances législatives qui peuvent être édictées par divers organes de l'État, mais le sont généralement par le Conseil fédéral⁸. Toutes les lois – formelles ou matérielles – sont publiées au recueil systématique⁹.

A contrario, sont exclus de la publication les textes, certes édictés par l'État, mais qui ne répondent à aucune de ces deux définitions. Schématiquement, il s'agit des textes qui ne s'adressent pas directement aux citoyens et qui n'ont, en principe, pas à les connaître, mais qui émanent tout de même d'organes de l'État¹⁰. La forme la plus répandue est regroupée sous l'appellation d'ordonnances administratives – notion qui recouvre une variété de textes de différentes natures¹¹, nous y reviendrons.

2. *Le Principe de la légalité en droit fiscal*

Si la primauté de la loi en tant que source du droit n'est pas en soi un principe propre au droit fiscal¹², il s'y trouve néanmoins renforcé par l'adjonction du principe de la légalité (ou réserve de la loi).

⁶ REICH, *Steuerrecht*, 38 s. et 39 s.

⁷ REICH, *Steuerrecht*, 34 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 207 ss.

⁸ REICH, *Steuerrecht*, 40 s. ; STEINAUER, *Traité*, N 76 et 80 ss.

⁹ La liste des textes qui y figure ressort des art. 11 et 2 ss LPubl. Cf. UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 151.

¹⁰ Cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, 479 ; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel*, N 1649 ; EGLI, *Rechtsquellen*, 1160 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 151.

¹¹ REICH, *Steuerrecht*, 41 s. ; EGLI, *Rechtsquellen*, 1159 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614.

¹² Cf., notamment, MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 621 ss ; STEINAUER, *Traité*, N 22.

En droit public général déjà, une base légale est le fondement des activités administratives et de leurs modalités d'exercice¹³. L'art. 127 al. 1 Cst. féd. vient gonfler encore l'importance de cette exigence en imposant – avec une force particulière – que le sujet, l'objet et le calcul de l'impôt soient inscrits dans une loi au sens formel¹⁴. Ainsi, si au-delà du cadre fixé par la loi, il ne saurait y avoir d'activité étatique¹⁵, il ne saurait non plus y avoir d'impôts.

Malgré ces hautes exigences, les diverses lois fiscales sont – comme le veut la tradition suisse – d'une densité normative relativement limitée. Cela favorise ainsi la profusion des ordonnances administratives déjà évoquées¹⁶ et a des conséquences importantes quant à leur prise en compte par le juge, nous le verrons.

De même, les normes fiscales en raison de leur faible densité nécessitent un travail important de la part de l'interprète, en particulier si la loi n'a pas directement envisagé le cas auquel il faut donner une solution.

3. *L'interprétation de la loi et les remèdes aux défauts qu'elle comporte*

Confronté à un cas d'espèce, le juge doit interpréter la norme applicable ; c'est-à-dire en déterminer le sens véritable¹⁷. Le Tribunal fédéral préconise une méthode pluraliste pragmatique (*pragmatisches Methodenpluralismus*) qui consiste à placer sur un pied d'égalité tous les éléments de l'interprétation¹⁸. Concrètement, cela implique de mêler méthodes historique, systématique, littérale, et téléologique en un seul raisonnement, sans que l'une ne prévale sur les autres¹⁹.

¹³ L'art. 5 al. 1 Cst. féd. a ainsi le contenu suivant : « Le droit est la base et la limite de l'activité de l'État. » MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 621 ss et 650.

¹⁴ BSK Cst. féd.-BEHNISCH, N 3 et 6 *ad* art. 127 ; OBERSON, *Droit fiscal*, 31 ; PONCE, *Évasion fiscale*, 137.

¹⁵ MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 624 s. (« l'absence de règle de droit signifie absence d'administration : là où il n'y a pas de norme juridique, il ne peut y avoir d'autorité qui s'exerce, et, inversement là où une autorité s'exerce, il doit y avoir une norme juridique qui la fonde. »).

¹⁶ BSK Cst. féd.-BEHNISCH, N 7 *ad* art. 127. Il ne faut donc pas les sous-estimer : REICH, *Steuerrecht*, 41.

¹⁷ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, 29 ss ; CORNU, *Thèse*, 167 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 127 ; STEINAUER, *Traité*, N 261.

¹⁸ Cf. en dernier lieu en droit fiscal, TF, 2C_202/2017, c. 4.1 et les références ; ATF 146 II 111, c. 2.3.2 et les références. REICH, *Steuerrecht*, 137 ; OBERSON, *Droit fiscal*, 60.

¹⁹ REICH, *Steuerrecht*, 137 ss ; OBERSON, *Droit fiscal*, 59 s. ; PONCE, *Évasion fiscale*, 128.

Reste que l'exercice n'est pas facile et que l'interprète doit opérer un choix parmi plusieurs sens possibles. Ce faisant, savoir quelle ressource il doit, peut ou ne doit pas prendre en compte est donc déterminant.

Il arrive aussi que ce processus ne lui permette pas toujours de répondre à la question qui lui est soumise. En effet, il se peut que la loi n'offre pas de solution à une question qu'elle aurait dû résoudre (lacune proprement dite)²⁰. Dans ce cas, le juge devra compléter la loi en comblant la lacune²¹. Par ailleurs, dans les cas où l'interprétation de la loi donne une solution à la question à résoudre, il se peut que la solution ne soit à l'évidence pas satisfaisante, voir choquante (lacune improprement dite)²². Dans ce cas, la marge de manœuvre du juge fiscal – par opposition notamment au juge administratif²³ – est toutefois particulièrement réduite en raison du principe de la légalité²⁴ : seule l'existence d'un abus de droit (art. 2 al. 2 CC) de la part du contribuable ou une violation de la Constitution fédérale autorise (et impose) au juge de procéder à la correction de la loi²⁵.

B. La place de nos deux problématiques dans le processus d'interprétation

Les deux thématiques de cette étude ayant trait à des problématiques d'interprétation de la loi, il convient, en les définissant, de les localiser dans le processus d'interprétation que nous venons de décrire. Nous les traitons séparément en commençant par l'évasion fiscale (1) et en poursuivant par les publications officielles de l'administration (2).

1. Une évasion fiscale codifiée

Nous avons évoqué l'art. 2 al. 2 CC qui permet au juge de corriger la loi en présence d'une lacune improprement dite. Une création jurisprudentielle ancienne²⁶ en concrétise les buts : l'évasion fiscale. Sans ancrage dans la loi, son fondement dogmatique demeure

²⁰ OBERSON, *Droit fiscal*, 62.

²¹ CORNU, *Thèse*, 262 ; OBERSON, *Droit fiscal*, 62. Il recourra alors aux al. 2 et 3 de l'art. 1^{er} CC.

²² OBERSON, *Droit fiscal*, 62 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 625 s.

²³ MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 625 ss.

²⁴ CORNU, *Thèse*, 263.

²⁵ CORNU, *Thèse*, 263 s. et 264 s. ; OBERSON, *Droit fiscal*, 62 ; PONCE, *Évasion fiscale*, 128.

²⁶ ATF 59 I 272, c. 7 s.

controversé²⁷. Est notamment discutée la question de sa portée aux normes dites à rattachement économique²⁸. Nous ne développons pas ces points.

En effet, quoi qu'il en soit, l'évasion fiscale est avant tout un mécanisme anti-abus. Aussi, intervient-elle par après le processus d'interprétation de la loi. Il s'agit de corriger le résultat auquel parvient la seule interprétation de la loi pour contrer un comportement abusif du contribuable²⁹. Par essence, ce mécanisme replace donc le contribuable dans une situation fiscale dont il prétendait s'extraire. Du point de vue individuel, la théorie de l'évasion fiscale est donc défavorable, bien que du point de vue de l'ordre juridique, ce soit un moyen nécessaire à l'efficacité de la loi et à l'équité entre contribuables³⁰.

Aussi, « [s]elon la jurisprudence, il y a évasion fiscale a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi [élément objectif], b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée [élément subjectif], c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale [élément effectif] [...]»³¹. » Si ces conditions sont remplies, la conséquence en est une requalification fiscale de la situation du contribuable vers celle qui devrait être la sienne s'il n'avait pas choisi une forme insolite³². L'évasion fiscale se révèle ainsi être casuistique et par définition dépendante des circonstances. Elle impose donc une analyse *in concreto*³³.

En ressort évidemment une certaine insécurité juridique pour le contribuable. Or, l'on sait à quel point le droit fiscal a en horreur l'imprévisibilité qui ne se marie pas du tout avec le principe de la légalité.

²⁷ REICH, *Steuerrecht*, 145 s. ; CORNU, *Thèse*, 314 ss ; OBERSON, *Droit fiscal*, 67 ; PONCE, *Évasion fiscale*, 128 et 139 ss.

²⁸ Cf., en particulier, CORNU, *Thèse*, 269 ; GLAUSER, *Interprétation économique*, 727 ss.

²⁹ CORNU, *Thèse*, 267.

³⁰ Dans le même sens, ATF 142 II 399, c. 4.2.

³¹ TF, 2C_731/2019, c. 4.1 ; ATF 142 II 399, c. 4.2 ; ATF 138 II 239, c. 4.1. Cf. aussi REICH, *Steuerrecht*, 140 ss ; CORNU, *Thèse*, 267 ; OBERSON, *Droit fiscal*, 66 ; PONCE, *Évasion fiscale*, 137.

³² REICH, *Steuerrecht*, 142 ; CORNU, *Thèse*, 371.

³³ Pour une introduction complète sur l'évasion fiscale, cf. GLAUSER, *Évasion fiscale*, 1 ss.

Aussi, le juridique obtient aisément l'appui du politique. Pour pallier à l'imprévisibilité et renforcer le principe de la légalité, les cas les plus usuels d'évasion fiscale sont en effet fréquemment codifiés dans la loi par le législateur. C'est alors qu'il devient question d'une évasion fiscale codifiée (ou norme anti-abus³⁴).

Ce faisant, le législateur reprend les règles développées par la jurisprudence. La loi s'améliore, dans la mesure où des cas qui échappaient à sa prévision sont à présent expressément inclus dans celle-ci. Ce qui augmente la lisibilité et la légalité.

La problématique demeure toutefois de déterminer la marge de manœuvre du juge face à une telle norme anti-abus : peut-il encore y avoir une évasion fiscale, au-delà des hypothèses que la règle anti-abus détermine ? À première vue, il ne semble pas qu'il demeure une place pour la théorie de l'évasion fiscale, le législateur ayant réglé la situation. Nous verrons qu'il faut se montrer bien plus nuancé, notamment en distinguant la norme anti-abus de la norme potentiellement abusée.

2. Les ordonnances administratives

La notion d'ordonnances administratives comprend essentiellement en notre matière les circulaires de l'AFC³⁵.

Ces circulaires permettent de préciser le sens des dispositions légales dans l'optique de leur application en pratique (ordonnances interprétatives ; *vollzugslenkende Verwaltungsverordnung*)³⁶. Cette tâche appartient à l'exécutif (art. 182 al. 2 Cst. féd.) et donc par délégation à l'administration³⁷. En outre, le législateur (art. 102 LIFD) donne pour

³⁴ OBERSON, *Droit fiscal*, 68 ; PONCE, *Évasion fiscale*, 152.

³⁵ TF, 2A.247/2003, c. 2.3 ; BSK LIFD-BEUSCH, N 10 et 25 *ad* art. 102 ; BSK Cst. féd.-BEHNISCH, N 15 *ad* art. 127 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 4. L'AFC émet également d'autres documents (notices, etc.) et les autorités cantonales émettent elles aussi des ordonnances administratives ; les limites de ce travail ne nous permettent pas de les traiter, mais les principes généraux y applicables sont les mêmes que ceux que nous allons établir à propos des circulaires de l'AFC, *mutatis mutandis*. Ainsi, à propos des brochures et instructions en matière de TVA : ATF 142 II 113, c. 9.1. Cf., sur l'ensemble, UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 153 et note n° 8.

³⁶ ATF 123 II 16, c. 9b ; ATF 120 Ia 343, c. 2a. Cf. BSK LIFD-BEUSCH, N 9 *ad* art. 102 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 423 ; EGLI, *Rechtsquellen*, 1160 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 152 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 613 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 3 s. Cf. aussi CORNU, *Thèse*, 171 s.

³⁷ BSK Cst. féd.-KÜNZLI, N 25 *ad* art. 182 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 613 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 12 s.

tâche à l'AFC de veiller à l'application uniforme de la LIFD. Ce faisant, l'administration expose sa propre interprétation de la loi et précise le comportement qu'elle entend adopter dans le cadre de son pouvoir discrétionnaire³⁸. Ce travail d'interprétation est fondamentalement le même que celui que doit faire le juge. Aussi, lorsque le juge interprète la loi – toujours à l'occasion d'un contentieux et donc nécessairement par après l'administration – se pose la question de la pertinence des ordonnances administratives dans son raisonnement ; spécialement la mesure dans laquelle ces textes lui sont opposables. Or, comme cette problématique se distingue de celle de l'opposabilité aux autorités fiscales cantonales et ne peut donc pas se résoudre par la simple hiérarchie des autorités³⁹.

D'emblée, nous pouvons préciser que les ordonnances administratives n'étant pas, nous l'avons vu, des lois, elles n'ont pas la même force contraignante pour le juge fiscal⁴⁰. Le Tribunal fédéral l'a précisé dans une jurisprudence transversale constante et depuis longtemps établie : « *Les directives que l'Administration fédérale des contributions adresse aux administrations fiscales cantonales afin d'assurer une taxation et une perception correctes et uniformes n'ont certes pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux*⁴¹. » La majorité de la doctrine se range à cet avis⁴² et refuse en conséquence de qualifier les ordonnances administratives de « normes légales » (*Rechtsnormen*)⁴³.

Mais, bien que non contraignantes, les circulaires de l'AFC n'en sont pas moins connues tant par les tribunaux que par les contribuables et leurs auxiliaires – envers lesquels

³⁸ CR LIFD-PEDROLI, N 9 *ad art.* 102 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 152 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614.

³⁹ MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 643 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 151 s., 154 et 156 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614 ; PATRY, *Directives*, 24 s.

⁴⁰ UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 156 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614 ; PATRY, *Directives*, 28.

⁴¹ TF, 2C_499/2013, c. 3.5. ; TF, 2C_216/2014, c. 4.6 ; TF, 2C_95/2011, c. 2.3 ; TF, 2C_538/2009, c. 4.4 ; TF, 2C_103/2009, c. 2.2 ; ATF 145 II 2, c. 4.3 ; ATF 141 II 338, c. 6.1 ; ATF 140 II 88, c. 5.1.2 ; ATF 138 II 536, c. 5.4.3 ; ATF 133 II 305, c. 8.1 ; ATF 133 V 346, c. 5.4.2 ; ATF 131 V 42, c. 2.3 ; ATF 129 V 200, c. 3.2 ; ATF 128 I 167, c. 4.3 ; ATF 121 II 473, c. 2b ; ATF 117 Ib 225, c. 4b. Cf. aussi BSK Cst. féd.-BEHNISCH, N 7 et 15 *ad art.* 127 ; EGLI, *Rechtsquellen*, 1159 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 2 et les références. De même, le législateur n'est-il aucunement lié par une ordonnance administrative préexistante : BEUSCH, *Kreisschreiben*, 615 s.

⁴² REICH, *Steuerrecht*, 41 s. ; BSK LIFD-BEUSCH, N 12 et 18 *ad art.* 102 et les références citées.

⁴³ REICH, *Steuerrecht*, 41 s. De l'avis opposé : BSK LIFD-BEUSCH, N 12 *ad art.* 102.

elles ne sont pas dénuées d'effets⁴⁴. Elles ont donc naturellement un rôle à jouer dans le raisonnement du juge⁴⁵ ; reste à en délimiter la portée.

Les ordonnances administratives occupent donc une place pour le moins ambivalente et leur portée juridique – notamment envers les tribunaux – est controversée en droit administratif général⁴⁶.

AUER/MALINVERNI/HOTTELIER résumant bien le problème : « [...] *ce qui rend difficile l'étude de ces ordonnances [administratives], c'est que la réalité se moque un peu de la théorie : la terminologie est en effet confuse, les auteurs multiples, le contenu fort varié, les effets juridiques plus importants que l'on veut le laisser croire et la fréquence considérable*⁴⁷. » Propos que nous pourrions illustrer par l'analyse (à titre exemplatif) du régime des circulaires de la CSI et des commentaires du MC OCDE, en plus de l'étude proprement dite des circulaires de l'AFC.

Nous allons ainsi tâcher de dégager au mieux les principes applicables en droit fiscal, sous l'angle de l'opposabilité au juge de ces textes dans le cadre de son travail d'interprétation de la loi.

⁴⁴ BSK LIFD-BEUSCH, N 10 *ad* art. 102 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 423 ; JAAG, *Verordnung*, 634 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 153 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614.

⁴⁵ UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 156.

⁴⁶ BSK LIFD-BEUSCH, N 11 *ad* art. 102 ; EGLI, *Rechtsquellen*, 1159 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 151 ss et 172 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614 ; PATRY, *Directives*, 25. La terminologie est elle-même variable : ATF 121 II 473, c. 2b et BSK LIFD-BEUSCH, N 10 *ad* art. 102 ; EGLI, *Rechtsquellen*, 1160 ; JAAG, *Verordnung*, 634 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 151 s. ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 1 ss et les nombreuses références ; PATRY, *Directives*, 24. Ainsi, les ordonnances sont-elles qualifiées sobrement de « *Zwischengebilde* » ou « *Rechtsnorm besonderer Art* », voire de façon plus colorée de « *Pechmarie* » ou « *Chamalëon* ».

⁴⁷ AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel*, N 1646.

III. Partie spéciale

A. L'évasion fiscale codifiée : quelle place reste-t-il pour l'arbitraire du juge ?

Pour l'analyse des questions relatives à l'évasion fiscale codifiée, nous avons décidé de nous concentrer sur deux occurrences particulières. D'abord, car elles nous paraissent à elles deux synthétiser l'ensemble des enjeux juridiques. Ensuite, car il nous faut, respecter l'étendue dans laquelle doit s'inscrire cette étude⁴⁸.

Les hypothèses étudiées sont, d'une part, l'art. 20a LIFD (1) et, d'autre part, l'art. 79b al. 3 LPP (2). Après avoir analysé ces situations, nous tenterons une synthèse générale du régime juridique des hypothèses d'évasion fiscale codifiée (3).

1. La liquidation partielle indirecte et la transposition (art. 20a LIFD)

Une particularité bien connue du droit fiscal suisse est d'exonérer le gain en capital provenant de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD). Aussi, arrive-t-il qu'un contribuable cherche à structurer ses activités de façon à en obtenir le bénéfice et éviter de tomber sous le régime d'un rendement de fortune imposable au sens de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD. La limite de principe à la libre organisation de son patrimoine est bien évidemment celle de l'abus, c'est-à-dire de l'évasion fiscale. Face à la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral qui, il faut bien l'avouer, en adoptant une vision économique avait une portée difficilement identifiable⁴⁹ et en raison de « l'insécurité considérable⁵⁰ » qui en découlait, deux hypothèses classiques d'abus – la liquidation partielle indirecte et la transposition – ont été codifiées par le législateur et sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2007⁵¹.

⁴⁸ Pour le surplus, nous pouvons citer les exemples suivants d'évasion fiscale codifiée : art. 5 al. 2 let. b LT ; art. 21 al. 1 LIA. Sur les particularités de cette dernière norme, cf. DANON, *Cession transfrontalière*, 123.

⁴⁹ Pour la liquidation partielle indirecte, le législateur réagissait notamment au célèbre arrêt du TF « *Erbenholdingscheid* », 2A.331/2003. Voir aussi BSK LIFD-REICH/HELBING/DUSS, N 6 ad art. 20a.

⁵⁰ Message 2005, FF 2005 4469, 4509.

⁵¹ Les dispositions équivalentes de la LHID sont entrées en vigueur une année plus tard, soit le 1^{er} janvier 2008.

Le contenu de la nouvelle norme est le suivant :

¹ Sont également considérés comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'art. 20, al. 1, let. c :

^a le produit de la vente d'une participation d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une autre personne physique ou d'une personne morale, pour autant que de la substance non nécessaire à l'exploitation, existante et susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial au moment de la vente, soit distribuée dans les cinq ans avec la participation du vendeur; il en va de même lorsque plusieurs participants procèdent en commun à la vente d'une telle participation ou que plusieurs participations représentant ensemble au moins 20 % sont vendues dans les cinq ans; si de la substance est distribuée, le vendeur est, le cas échéant, imposé ultérieurement en procédure de rappel d'impôt au sens des art. 151, al. 1, 152 et 153 ;

^b le produit du transfert d'une participation au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50 % au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contre-prestation reçue est supérieur à la somme de la valeur nominale de la participation transférée et des réserves issues d'apport de capital visées à l'art. 20, al. 3 à 7; il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun.

² Il y a participation au sens de l'al. 1, let. a, lorsque le vendeur sait ou devait savoir que des fonds seraient prélevés de la société pour en financer le prix d'achat et qu'ils ne lui seraient pas rendus.

Le but premier était d'améliorer « *la prévisibilité du système fiscal*⁵². » Aussi, en cas de transposition ou de liquidation partielle indirecte, la loi énonce les critères (objectifs) qui entraînent le refus de l'exonération du gain en capital qui échoit au contribuable. Dans son Message, le Conseil fédéral explique ainsi, à propos de la liquidation partielle indirecte, que « *[l]es facteurs subjectifs, comme les caractéristiques et le comportement de l'acquéreur, ne devraient plus jouer aucun rôle lorsqu'il s'agit de déterminer, dans un cas précis, si l'on est en présence d'une liquidation partielle indirecte*⁵³. » De même, concernant la transposition, le Message stipule que « *[s]eul est donc déterminant le critère du taux [de 50 % de détention], rendu objectif par des réflexions pratiques, car il permet de n'imposer que les*

⁵² Message 2005, FF 2005 4469, 4601.

⁵³ Message 2005, FF 2005 4469, 4540 s.

*cas d'abus manifeste*⁵⁴. » Il en résulterait donc qu'une opération de transposition avec toutefois une détention inférieure à 50 % ne serait pas manifestement abusive, mais tolérée par le législateur pour des raisons de sécurité juridique⁵⁵. En somme, le Conseil fédéral applique ce que demandaient certains parlementaires, savoir que « [...] *la loi définira et limitera l'imposition des gains susceptibles d'être distribués, mais qui ne le sont pas, en cas d'aliénation de participations. Les cas de la liquidation partielle et de la transposition, y compris la question du holding d'héritiers, doivent notamment être définis de manière complète sur le plan légal, de sorte que toutes les opérations imposables soient réglées dans le cadre de la loi*⁵⁶. » La marge de manœuvre du juge en dehors des hypothèses de la loi devrait ainsi se réduire d'autant.

La première remarque à faire est sans doute d'observer que le Tribunal fédéral reconnaît le mouvement législatif en cause pour ce qu'il est, savoir une réaction à sa jurisprudence⁵⁷ et un changement des critères définissant la liquidation partielle indirecte et de la transposition⁵⁸. Aussi, pendant une première période, la jurisprudence se cantonne-t-elle à appliquer les nouvelles normes et à en expliciter plus précisément les notions, dans le respect des critères imposées par le législateur.

Ainsi, si les critères de la norme (délais, pourcentages, connaissance) sont respectés, le comportement du contribuable vis-à-vis de ces derniers ne doit pas en principe subir une analyse sous l'angle de l'évasion fiscale⁵⁹. Autrement dit, la liquidation est possible dès le lendemain de l'échéance du délai⁶⁰.

⁵⁴ Message 2005, FF 2005 4469, 4543.

⁵⁵ Message 2005, FF 2005 4469, 4543.

⁵⁶ Message 2005, FF 2005 4469, 4512 (qui reprend une initiative parlementaire du 12 décembre 2002, 02.469) et 4540.

⁵⁷ TF, 2C_768/2014, c. 10.3 ; 2C_775/2014, c. 9.3 ; 2C_906/2010, c. 2.2.1 ; 2C_388/2010, c. 3.3.3 ; 2A.100/2007, c. 3.

⁵⁸ Elle en impose d'ailleurs le respect aux autorités inférieures, notamment dans cette affaire valaisanne qui a été renvoyée par deux fois aux autorités cantonales : TF, 2C_499/2013, c. 3.3 et 3.5 ; 2C_906/2010, c. 2.2 ss.

⁵⁹ BSK LIFD-REICH/HELBING/DUSS, N 6 *ad* art. 20a. Cf., plus récemment, TF, 2C_702/2018.

⁶⁰ BSK LIFD-REICH/HELBING/DUSS, N 6 *ad* art. 20a. Ces auteurs rappellent que le moment de l'acquisition de l'avantage se détermine selon les règles usuelles. À notre sens, cela signifie qu'une prétention ferme préalable à l'échéance du délai entraîne la réalisation d'un cas de transposition.

Dans un arrêt important et abondamment commenté de 2017⁶¹ apparaît une première décision qui, dans un premier temps, établit son analyse sous l'angle de la transposition telle que définie par la loi et qui, les critères n'en étant pas remplis, se tourne, dans un second temps, vers un examen fondé sur les critères de l'évasion fiscale. En janvier 2020, ce raisonnement a à nouveau été appliqué dans un second arrêt du Tribunal fédéral⁶². Notre Haute Cour s'en explique en cela que la codification de la transposition et la cristallisation de ses critères dans la loi n'écarte pas – selon elle – de potentiels cas d'évasion fiscale au-delà de la prévision de la norme⁶³ ; et ce même si le législateur voulait régler les hypothèses de l'article 20a LIFD « *exhaustivement* » dans la loi⁶⁴.

Au premier abord, il y a lieu de s'inquiéter avec une partie de la doctrine d'une telle approche, à l'instar de GLAUSER : « [c]e considérant [de 2017] serait très préoccupant s'il était compris comme permettant aux autorités et aux tribunaux d'appliquer l'évasion fiscale dans un cas de figure codifié par le législateur, alors même que les conditions prévues par la norme visant ce type de situation ne sont pas réunies⁶⁵. » Nous sommes au cœur de notre problématique.

En effet, toujours selon le Tribunal fédéral, « une disposition légale ne peut pas couvrir tous les cas imaginables d'évasion fiscale. Partant, même après l'entrée en vigueur de la modification de loi portant sur la transposition, certains états de faits peuvent encore engendrer des conséquences fiscales lorsque les conditions d'évasion fiscale sont remplies⁶⁶. » Une telle opinion générale avait au préalable été exprimée par un auteur dans un commentaire cantonal⁶⁷. Des hypothèses plus concrètes ont aussi été exposées par d'autres auteurs⁶⁸. Certains approuvent donc le raisonnement tenu dans cet arrêt⁶⁹.

⁶¹ TF, 2C_168/2017. Arrêt notamment analysé par GLAUSER, *Réflexions*, 1 ss.

⁶² TF, 2C_681/2018. Quant aux arguments, cet arrêt renvoie à celui de 2017.

⁶³ TF, 2C_168/2017, c. 2.3.

⁶⁴ TF, 2C_168/2017, c. 2.3.

⁶⁵ GLAUSER, *Réflexions*, 12.

⁶⁶ TF, 2C_168/2017, RDAF 2018 II 182, c. 2.3.

⁶⁷ Ce que ne manque pas de relever GLAUSER, *Réflexions*, 12. L'auteur en question est Fabian BAUMER (actuellement chef de la Division principale Politique fiscale à l'AFC).

⁶⁸ Mentionnés dans l'arrêt du TF, 2C_168/2017, c. 2.4 : BSK LIFD-REICH/HELBING/DUSS, N 103 *ad art. 20a* ; Praxis-Kommentar BÈ-StG-LEUCH/STRAHM, N 46 *ad art. 24a* ; BAUMER, N 5 *ad art. 29a AG-StG*.

⁶⁹ BARAKAT, *Thèse*, N 1130 s ; SCHREIBER, *Commentaire d'arrêt*, 47.

Le raisonnement du Tribunal fédéral s'oppose toutefois aux auteurs qui considèrent que l'évasion fiscale ne peut s'appliquer aux hypothèses maintenant régies expressément par la loi⁷⁰. Ainsi, CORNU écarte péremptoirement l'évasion fiscale pour les hypothèses de transposition⁷¹, mais l'admet limitativement pour les hypothèses de liquidation partielle indirecte⁷². Pour sa part GLAUSER, dubitatif quant au faible appareil critique utilisé par la Cour, s'arrange tout de même de la décision, dans la mesure où les juges en recourant à la théorie de l'évasion fiscale ne s'arrogent pas le droit de contourner les critères posés par la norme, mais requalifient l'état de fait en cause « *pour l'appréhender en fonction de l'objectif économique poursuivi*⁷³. » MATTEOTTI s'exprime dans le même sens⁷⁴.

Enfin, certains critiquent la mise en œuvre de la théorie de l'évasion fiscale par le Tribunal fédéral, mais admettent le principe de son application. En effet, FUCHS conclut, après une minutieuse analyse des questions et opinions, que les hypothèses qui ne sont pas englobées dans l'art. 20a LIFD doivent être analysées sous l'angle de l'évasion fiscale en raison d'une lacune improprement dite⁷⁵. Dans le même sens, LOCHER estime également qu'une disposition anti-abus ne peut être présumée comme « *résistante à l'évasion fiscale*⁷⁶ » et ainsi, pour autant que le résultat auquel parvient la norme soit manifestement inacceptable (ce qui est toujours la première question à résoudre), qu'il convient de combler la lacune improprement dite qu'elle contient⁷⁷.

C'est en ce sens que le Tribunal fédéral rappelle dans le même arrêt que la théorie de l'évasion fiscale s'analyse *in concreto* et que l'existence de possibilités abstraites de contourner la norme édictée – même si elles sont faciles à concevoir – ne permet pas de conclure à la tolérance de ces situations sans leur requalification lorsqu'elles se

⁷⁰ Ce que rappellent SCHREIBER, *Commentaire d'arrêt*, 46 ; GLAUSER, *Réflexions*, 12 ; SCHREIBER/BADER/DIEFENBACHER/SCHNEIDER, *Indirekte Teilliquidation*, 279 s. ; VUILLEUMIER, *Évasion fiscale*, 94 s. Pour l'état des opinions en 2010, cf. VUILLEUMIER, *Évasion fiscale*, 93 ss.

⁷¹ CORNU, *Thèse*, 436. *Contra* FUCHS, *Steuerungumgehung*, 252 ss et 282.

⁷² CORNU, *Thèse*, 452.

⁷³ GLAUSER, *Réflexions*, 13.

⁷⁴ MATTEOTTI, *Entwicklungen*, 277 ; MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*, 219 ss.

⁷⁵ FUCHS, *Steuerungumgehung*, 252 ss et 282. Cet auteur s'oppose expressément à l'opinion de CORNU.

⁷⁶ « *Wenn aber ein Teil der Lehre zum Ergebnis kommt, eine Missbrauchsnorm sei a priori « steuerumgehungsresistent », ist das unzutreffend* » : LOCHER, *Steuerungumgehung*, 173.

⁷⁷ LOCHER, *Steuerungumgehung*, 172 s.

concrétisent⁷⁸. Autrement dit, l'application de la théorie de l'évasion fiscale vis-à-vis d'une norme ne peut jamais être écartée dans l'absolu. Une situation qui ne remplit pas les critères de l'article 20a LIFD peut caractériser une évasion fiscale⁷⁹. En réalité, la distinction qu'il faut opérer – et que le Tribunal fédéral ne mentionne pas clairement – est à notre sens celle entre, d'une part, l'interprétation de la norme anti-abus (l'art. 20a LIFD) – et les limites de son champ d'application qui en ressort – et, d'autre part, l'application de la théorie de l'évasion fiscale par rapport à la norme potentiellement abusée (l'art. 16 al. 3 LIFD en principe ; éventuellement l'art 20a LIFD).

Autre est la question de savoir si le degré d'exigence dont fait preuve le Tribunal fédéral pour admettre une évasion fiscale est adéquat. Plusieurs auteurs considèrent notre Haute Cour, sans doute à raison, comme étant trop sévère⁸⁰ – on descelle probablement l'influence sur les juges du critère du *Principal Purpose Test* (PPT) introduit par le programme BEPS qui ne trouve pourtant pas application en droit interne suisse et pose de sérieux problèmes de sécurité du droit⁸¹.

La seconde affaire à l'occasion de laquelle le Tribunal fédéral applique l'évasion fiscale⁸² nous permet de mettre l'arrêt de 2017 en perspective. Le contribuable, qui ne remplit plus la condition de détention de 50 % des actions de la société reprenante au moment de la vente de la société cible, se voit appliquer *en sus* les règles de l'évasion fiscale. L'analyse subjective d'un éventuel abus est traitée de la même façon qu'avant la codification en ce sens que le comportement du contribuable est observé pour déterminer s'il organise la vente uniquement dans le but de bénéficier de l'exonération du gain en capital privé. L'abus éventuel est toujours celui de l'article 16 alinéa 3 LIFD et non pas celui de l'un des critères de l'article 20a LIFD. Le raisonnement de la Cour ne consiste donc pas à déterminer s'il y a un contournement de l'un des critères de l'article 20a LIFD, mais bien plus à nier l'existence d'une transposition et à rechercher un autre cas d'évasion fiscale. Ce point est

⁷⁸ TF, 2C_168/2017, c. 3.2.

⁷⁹ TF, 2C_168/2017, c. 4.

⁸⁰ SCHREIBER, *Commentaire d'arrêt*, 46 ; FUCHS, *Steuerumgehung*, 282.

⁸¹ Cf., par exemple, Benjamin MALEK, *Le Principal Purpose Test (PPT) de l'Action BEPS n° 6 et l'abus des conventions de double imposition : impact pratique pour la Suisse*, Premier Prix OREF 2018, Lausanne 2018, 20 ss et 41, disponible sous http://www.oref.ch/public/pdf/prixoref/18_Malek.pdf (consulté le 20 septembre 2020).

⁸² TF, 2C_681/2018, c. 7.2.3. ss.

particulièrement intéressant et systématiquement correct. Le Tribunal fédéral conclut son raisonnement ainsi : « *en résumé, [le comportement du contribuable] ne constitue ni un cas de transposition, ni un cas d'évasion fiscale*⁸³. »

Le fait que le législateur ait récemment durci le chiffre concernant la liquidation partielle indirecte montre bien que la marge de manœuvre du juge est limitée et qu'il ne peut pas appliquer la théorie de l'évasion fiscale comme bon lui semble. Ainsi, le Message contient le passage suivant : « *En pratique, cependant, il s'est avéré que ce seuil de 5 % peut dans des cas d'espèce provoquer des sous-impositions se chiffrant en millions, [...] La présente modification permet de combler cette lacune fiscale et d'aboutir à l'égalité de traitement de tous les détenteurs de parts*⁸⁴. »

Prenons maintenant un second exemple d'évasion fiscale codifiée afin d'asseoir encore nos assertions.

2. *Les rachats et les versements en capital dans la prévoyance professionnelle (art. 79b al. 3 et 4 LPP)*

Par les incitations fiscales dont la prévoyance professionnelle bénéficie, cette dernière peut être détournée de son but premier pour ne plus servir qu'à des fins d'économie d'impôts⁸⁵. L'un des schémas classiques d'abus consiste à, dans un premier temps, opérer des rachats importants – lesquels sont déductibles du revenu (art. 33 al. 1 let. d LIFD) –, puis, dans un second temps relativement rapproché, à retirer le capital de prévoyance ainsi constitué – retrait en capital qui bénéficie de l'imposition séparée et privilégiée de l'art. 38 LIFD⁸⁶. Un telle utilisation du 2^e pilier, le transforme dans les faits en un simple compte courant^{87, 88}. La reconnaissance d'un cas d'évasion fiscale implique ici de refuser la

⁸³ TF, 2C_681/2018, c. 7.5. Ajoutons encore que cette même jurisprudence raisonne également sur la base de la notion d'actes simulés au sens de l'article 18 CO.

⁸⁴ Message 2018, FF 2018 2565, 2622.

⁸⁵ ZÜGER, *Missbräuche*, 544 ; LAZZARINI/LEDERGERBER, *Révision LPP*, 338.

⁸⁶ LAZZARINI/LEDERGERBER, *Révision LPP*, 338 ; LANG/MAUTE, *BVG-Revision*, 10 s. Pour le dernier état de la jurisprudence antérieure, cf. ATF 131 II 627, c. 5.2 ; TF, 2A.461/2005, c.5 ; TF, 2A.440/2002, c. 3.2.

⁸⁷ ZÜGER, *Nouvelles dispositions LPP*, 218 ; ZÜGER, *Missbräuche*, 532. Cf. art. 27 al. 2 let. c, 33 al. 1 let. d, 59 al. 1 let. b LIFD ; art. 9 al. 2 let. 2, 10 al. 1 let. d et 25 al. 1 let. b LHID.

⁸⁸ Mis à part les cas d'abus, certains sont d'avis que les prestations en capital sont soumises à une imposition trop faible par rapport aux rentes et que le privilège devrait être tout simplement supprimé. Mis en relation avec cette préoccupation, l'art. 79b al. 3 LPP apparaît comme un

déduction du rachat et de taxer la prestation en capital (soustraction faite du rachat) avec les autres revenus⁸⁹.

Plusieurs cas ayant marqué l'opinion⁹⁰, depuis le 1^{er} janvier 2006, l'article 79b alinéa 3 LPP codifie la jurisprudence du Tribunal fédéral fondée sur l'évasion fiscale et est donc devenu un autre exemple d'évasion fiscale codifiée⁹¹. Le Tribunal fédéral l'a d'ailleurs reconnu dès 2010⁹² et la CSI à sa suite⁹³. Pour sa part, l'OFAS interprète la norme du seul point de vue de la prévoyance ; ce qui conduit à un résultat quelque peu différent⁹⁴, dont l'autorité fiscale peu toutefois s'extraire selon le Tribunal fédéral⁹⁵.

compromis. Cf. WÄFLER-MEIER/ZAMPIERI, *Rechtsprechung 2010*, 376 s. ; BEHNISCH, *Bericht*, 86 s.

⁸⁹ ZÜGER, *Missbräuche*, 540.

⁹⁰ L'affaire la plus médiatique fut en 2002 celle de Percy Barnevik qui toucha à son départ du conseil d'administration d'ABB une rémunération prodigieuse perçue sous la forme d'un capital via la prévoyance professionnelle. Cf. l'article de presse paru dans *Le Temps* le 19 mars 2002 : « L'affaire ABB pourrait influencer la révision de la loi sur la prévoyance professionnelle », par Stéphane Zindel (<https://www.letemps.ch/suisse/laffaire-abb-pourrait-influencer-revision-loi-prevoyance-professionnelle>, consulté le 27 septembre 2020).

⁹¹ CR LIFD- LAFFELY-MAILLARD, N 63 *ad art.* 33 ; CHILLÀ, *Analyse*, 7 ; ZÜGER, *Nouvelles dispositions LPP*, 217 ; WÄFLER-MEIER/ZAMPIERI, *Rechtsprechung 2010*, 377 ; SIMONEK, *Rechtsprechung 2005*, 14 ; ZÜGER, *Missbräuche*, 542 et 544 s. (« *Es ist folglich davon auszugehen, dass Fälle, die gemäss bisheriger Rechtsprechung des Bundesgerichts als Steuerumgehung gewertet wurden, ohne weiteres unter die neue gesetzliche Bestimmung subsumiert werden können.* ») ; LAZZARINI/LEDERGERBER, *Révision LPP*, 338 ; LANG/MAUTE, *BVG-Revision*, 10 s.

⁹² TF, 2C_658/2009, c. 3.3.1. Confirmé par la suite par ATF 142 II 399, c. 3.3.4 ; TF, 2C_652/2018, c. 4.1.1 ; TF, 2C_29/2017, c. 3.1 ; TF, 2C_849/2018, c. 7.3 ; TF, 2C_488/2014, c. 2 ; TF, 2C_243/2013, c. 4.1.

⁹³ COMITÉ CSI, *Analyse de l'arrêt du TF, 2C_658/2009*, 9.

⁹⁴ Selon le droit de la prévoyance professionnelle, certains versements restent ainsi possibles moins de trois ans après un rachat. Cf. OFAS, Bulletin n° 121, ch. 776 ; OFAS, Bulletin n° 110, ch. 678 ; OFAS, Bulletin n° 93, ch. 540 ; OFAS, Bulletin n° 88, ch. 511. Cf. aussi MOSER, *Einkaufsbeschränkungen*, 79 s. ; OESTERHELT/GRÜNINGER, *Steuerrechtliche Entwicklungen*, 93 s.

⁹⁵ Cela tient à la *ratio legis* de la norme. TF, 2C_614/2010, c. 3.2.2 ; TF, 2C_658/2009, c. 3.3. Notons que la 2^e Cour de droit social du TF reconnaît l'interprétation fiscale de l'art. 79b al. 3 LPP : ATF 142 V 169, c. 4.2.3. Cf. aussi COMITÉ CSI, *Analyse de l'arrêt du TF, 2C_658/2009*, 5. Cf., en outre, HÜRZELER, *Steuern*, 23 ; CR LIFD- LAFFELY-MAILLARD, N 63 *ad art.* 33. De l'avis contraire : MOSER, *Einkaufsbeschränkungen*, 83 s.

Le contenu de l'art. 79b al. 3 LPP est le suivant :

³ Les prestations résultant d'un rachat ne peuvent être versées sous forme de capital par les institutions de prévoyance avant l'échéance d'un délai de trois ans. Lorsque des versements anticipés ont été accordés pour l'encouragement à la propriété, des rachats facultatifs ne peuvent être effectués que lorsque ces versements anticipés ont été remboursés.

Cette norme pose en particulier deux limites relatives aux rachats : un délai de trois ans entre le dernier rachat et le versement en capital, ainsi que le principe du remboursement total des versements anticipés obtenus dans le cadre de l'encouragement à la propriété avant de pouvoir effectuer de nouveaux rachats⁹⁶. Quoiqu'en apparence ces règles soient précises, leur densité normative est en réalité relativement faible ; ce que l'OPP2 ne vient pas pour autant compenser⁹⁷. La nouvelle norme n'apportant pas toute la sécurité juridique souhaitée, la pratique administrative fiscale et la jurisprudence ont été amenées à jouer un rôle important dans la fixation de ses contours⁹⁸. Ce faisant, il s'agit là d'interpréter l'art. 79b LPP selon les règles usuelles et non plus d'appliquer la théorie de l'évasion fiscale qui se fonde sur une analyse de l'ensemble des circonstances⁹⁹. Se situe à ce niveau du raisonnement, par exemple, la question – aujourd'hui apparemment définitivement tranchée – de la vision consolidée de la prévoyance professionnelle¹⁰⁰.

Ainsi, le Tribunal fédéral a-t-il considéré en 2010 que l'on ne peut pas être moins strict que le législateur : tout versement dans un délai de trois ans après un rachat entraîne le refus des avantages fiscaux, même si les conditions de l'évasion fiscale ne sont pas remplies¹⁰¹. La norme établit en effet une réglementation objective « *uniforme et obligatoire* » qui est à

⁹⁶ Jean Studer, BO 2002 E 1053 ; Toni Bortoluzzi, BO 2003 N 630. Cf. aussi CR LIFD- LAFFELY-MAILLARD, N 63 et 64 *ad* art. 33 ; ZÜGER, *Missbräuche*, 530 s., 542 ss et 548 ss ; LAZZARINI/LEDERGERBER, *Révision LPP*, 338 s.

⁹⁷ LAZZARINI/LEDERGERBER, *Révision LPP*, 338.

⁹⁸ ZÜGER, *Missbräuche*, 543 ss. ; MOSER, *Bemerkungen*, 93 s.

⁹⁹ CR LIFD- LAFFELY-MAILLARD, N 63 *ad* art. 33 ; CHILLÀ, *Analyse*, 5 s.

¹⁰⁰ TF, 2C_488/2014, c. 3.2 ; TF, 2C_614/2010, c. 3.2.2 ; TF, 2C_658/2009, c. 3.1. Cf., pour toute la discussion à ce sujet, MOSER, *Einkaufsbeschränkungen*, 85 s. ; CHILLÀ, *Analyse*, 3 ss ; FENNERS/BAUMBERGER, *Kritische Würdigung*, 133 s. ; ZÜGER, *Missbräuche*, 547 s.

¹⁰¹ TF, 2C_658/2009, c. 3.3.1 et 3.3.2 Confirmé par la suite : TF, 2C_849/2018, c. 7.3 ; ATF 142 II 399, c. 4.1 ; TF, 2C_1051/2014, c. 3 ; TF, 2C_243/2013, c. 5.3 ; TF 2C_614/2010, c. 3.1.2. Cf. aussi CHILLÀ, *Analyse*, 2 et 5 s. ; COMITÉ CSI, *Analyse de l'arrêt du TF, 2C_658/2009*, 5.

cet égard plus sévère que la jurisprudence antérieure¹⁰². Si l'on peut comprendre que cet arrêt ait suscité « *un fort émoi*¹⁰³ », le raisonnement du Tribunal fédéral est à notre sens tout à fait correct dans la mesure où il établit que la théorie de l'évasion fiscale ne peut pas avoir d'influence dans l'interprétation d'une norme¹⁰⁴. Concrètement, cela se traduit par la perte de toute pertinence des critères de l'évasion fiscale, tels que l'état subjectif du contribuable ou la notable économie d'impôt, le législateur en faisant volontairement fi¹⁰⁵.

Même si les conditions de l'art. 79b al. 3 LPP sont remplies, le Tribunal fédéral envisage la possibilité exceptionnelle d'admettre la déductibilité des rachats¹⁰⁶. Cette précaution de langage n'ouvre pas à notre sens la porte à un examen de l'état de fait sous l'angle de l'évasion fiscale. Si l'état de fait remplit les conditions légales au refus d'un avantage fiscal pour le contribuable, la théorie de l'évasion fiscale ne peut pas être convoquée pour « adoucir » la rigueur de la loi¹⁰⁷. Le Tribunal fédéral l'a précisé clairement en 2015¹⁰⁸. Dès que l'on entre dans le champ d'application de l'art. 79b al. 3 LPP, la question de l'existence effective d'un abus a perdu toute pertinence¹⁰⁹ ; seul le résultat de l'interprétation compte. Ainsi, la volonté du contribuable n'étant plus pertinente, la mise à la retraite anticipée de celui-là indépendamment de sa volonté (notamment en raison d'un

¹⁰² Cf. TF, 2C_43/2010, 2.2.2 *in fine*. Ce qui a pu surprendre ou même choquer les auteurs : FENNERS/BAUMBERGER, *Kritische Würdigung*, 134 s. ; WÄFLER-MEIER/ZAMPIERI, *Rechtsprechung 2010*, 382 ; OESTERHELT/GRÜNINGER, *Steuerrechtliche Entwicklungen*, 94 s. L'interprétation du TF a également l'avantage de rendre l'application de la norme uniforme dans tous les cantons, ce qui était la volonté du législateur : TF, 2C_29/2017, c. 3.4.3.

¹⁰³ LAFFELY-MAILLARD, *Planification*, 49.

¹⁰⁴ ATF 142 II 399, c. 4.1 ; TF, 2C_614/2010, 3.2.3. D'un tout autre avis : FENNERS/BAUMBERGER, *Kritische Würdigung*, 133 ss. Critique sur l'interprétation, mais n'y incluant pas la théorie de l'évasion fiscale : WÄFLER-MEIER/ZAMPIERI, *Rechtsprechung 2010*, 380 s. Soulignons néanmoins que les critiques se concentrent en particulier sur la vision consolidée de la prévoyance que prend le Tribunal fédéral.

¹⁰⁵ TF, 2C_614/2010, c. 3.2.3. Cf. aussi MOSER, *Einkaufsbeschränkungen*, 82 s. ; WÄFLER-MEIER/ZAMPIERI, *Rechtsprechung 2010*, 382 et 383 et 385.

¹⁰⁶ « *Die konsequente – und grundsätzlich ausnahmslose – Gleichsetzung von Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist mit missbräuchlicher Steuerminimierung erweist sich auch im hier zu prüfenden Einzelfall als zutreffend.* » Cf. TF, 2C_658/2009, c. 3.3.2. Précisé dans les arrêts du TF, 2C_1051/2014, c. 3.1 ; TF, 2C_488/2014, c. 3.2.

¹⁰⁷ De même, si l'on conteste le bien-fondé de l'interprétation du TF, la critique ne peut se fonder sur une théorie qui ne s'applique justement plus aux hypothèses visées.

¹⁰⁸ TF, 2C_488/2014, c. 3.1 s. Précédemment, notre Haute Cour a toutefois pu être plus imprécise : TF, 2C_614/2010, c. 3.2.3.

¹⁰⁹ Cf. SIMONEK, *Rechtsprechung 2006*, 18.

licenciement collectif) ne devrait pas le permettre¹¹⁰. En conséquence, par souci de cohérence avec les principes généraux, l'exception envisagée par notre Haute Cour doit plutôt s'apparenter à une réserve générale de l'ordre juridique (notamment l'art. 5 Cst. féd. qui impose à l'activité étatique de poursuivre un intérêt public et de respecter le principe de proportionnalité¹¹¹) ou à une clause de sauvegarde pour les cas de rigueur¹¹². Cela permet en particulier aux administrations de prendre en compte des considérations liées à l'économie de procédure et à l'efficacité administrative. Un exemple est donné par la CSI à propos des rachats portés directement en déduction sur le certificat de salaire qui sont en principe de faible importance et dont « *l'absence de matérialité* » devrait permettre la déductibilité, même s'ils précèdent de moins de trois ans un versement en capital¹¹³.

Toujours au stade de l'interprétation, il revient aussi aux autorités fiscales de vérifier dans les cas d'espèce le respect des normes applicables à l'opération en cause¹¹⁴. En particulier, tout privilège fiscal devrait être refusé à une prestation faite par une institution de prévoyance qui n'est pas conforme à la loi ou à son règlement. Toutefois, une problématique procédurale existe à propos de la répartition des compétences de contrôle entre les autorités fiscales et les autorités de la prévoyance¹¹⁵. Sans entrer dans les détails, il ressort de la discussion que le juge fiscal ne doit se préoccuper que subsidiairement du respect des normes de la prévoyance professionnelle qui ne reposent pas sur des considérations fiscales¹¹⁶.

¹¹⁰ Question laissée ouverte par l'arrêt du TF, 2C_1051/2014, c. 3.1. Le TC-VD en déduit pourtant que cela devrait être possible : TC-VD, FI.2018.0144, c. 4. Dans ce même sens, cf. WÄFLER-MEIER/ZAMPIERI, *Rechtsprechung 2010*, 386.

¹¹¹ OBERSON, *Droit fiscal*, N 78 s.

¹¹² « *Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis* » : TF, 2C_488/2014, c. 3.2. Rejetant une exception pour les versements de capitaux dans le cadre de l'encouragement à la propriété du logement : TF, 2C_29/2017, c. 3.4.3 s. D'un avis contraire au nôtre, cf. CR LIFD- LAFFELY-MAILLARD, N 63 ad art. 33. Dans la même idée, cf. LOCHER, *Praktikabilität*, 236.

¹¹³ COMITÉ CSI, *Analyse de l'arrêt du TF, 2C_658/2009*, 8. Il faut dire que du point de vue de la prévoyance professionnelle, l'art. 79b al. 3 LPP implique un surcoût lié au suivi et à la traçabilité des opérations. Certains auraient ainsi voulu, à l'occasion de la loi sur la réforme de la prévoyance vieillesse 2020 adoptée le 17 mars 2017, voir disparaître cette disposition dans la mesure où elle concerne la prévoyance professionnelle : LANG, *Altersvorsorge 2020*, 448.

¹¹⁴ ZÜGER, *Nouvelles dispositions LPP*, 218 ; ZÜGER, *Missbräuche*, 535.

¹¹⁵ ZÜGER, *Nouvelles dispositions LPP*, 218.

¹¹⁶ ZÜGER, *Nouvelles dispositions LPP*, 218.

L'interprétation terminée, si le résultat qui en ressort consiste à admettre l'avantage fiscal, cela signifie que la situation en cause échappe à la norme anti-abus et se trouve donc hors de son champ d'application. Il faut alors déterminer quelle place est laissée à l'évasion fiscale.

L'hypothèse visée est double : le rachat et le versement en capital après une durée supérieure à trois ans¹¹⁷ ou le schéma inversé (le versement en capital précède le rachat) dans une période inférieure ou supérieure à trois ans¹¹⁸. La première situation est la plus fréquente en pratique ; elle a retenu l'attention des auteurs. VUILLEUMIER et SCHNEIDER s'opposent à toute application de l'évasion fiscale¹¹⁹. Au contraire, ZÜGER et CHILLÀ admettent l'application de l'évasion fiscale¹²⁰. Selon ZÜGER, qui traite la question en détail, « *l'institution de l'évasion fiscale n'est pas (encore) superflue* » dans ce cadre¹²¹. Pour CHILLÀ une présomption en faveur du contribuable qui respecte le délai de blocage devrait exister¹²². À notre avis, la présomption de bonne foi s'applique de toute façon en tout temps. Le Tribunal fédéral pour sa part admet l'application de l'évasion fiscale sans autre limite que celle que lui impose le texte de l'art. 79b al. 3 LPP¹²³.

La seconde situation a aussi été discutée – bien que dans une moindre mesure – à l'occasion d'un arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois¹²⁴. Ce tribunal a effectivement eu à trancher la question du schéma inversé. Et s'il ne se prononce pas quant à l'application de l'évasion fiscale¹²⁵, il admet toutefois que, l'hypothèse d'un versement en capital suivi d'un rachat n'entrant pas dans le champ d'application de l'art. 79b al. 3 LPP, il faut « *examiner,*

¹¹⁷ CHILLÀ, *Analyse*, 6.

¹¹⁸ Cette construction peut en effet permettre une économie d'impôt de la même façon que le schéma classique ; le contribuable utilisant le montant du versement en capital pour effectuer un rachat déductible de ses revenus. Tel fut l'état de fait de l'arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois, 604-2010 170/171, 9.12.2012, in : RDAF 2013 II 273, RF 68/2013, 393, RFJ 2012, 415. Cf. aussi CHILLÀ, *Analyse*, 10.

¹¹⁹ Commentaire LPP/LFLP-SCHNEIDER, N 34 ss *ad* art. 79b LPP ; VUILLEUMIER, *Évasion fiscale*, 94 ss.

¹²⁰ CHILLÀ, *Analyse*, 7 ; ZÜGER, *Missbräuche*, 548.

¹²¹ ZÜGER, *Missbräuche*, 542 (notre traduction).

¹²² CHILLÀ, *Analyse*, 7 s.

¹²³ ATF 142 II 399, c. 4.1 ; TF, 2C_614/2010, c. 3.2.3. Jurisprudence approuvée (« *volle Zustimmung* ») par HÜRZELER/BIAGGI, *Rechtsprechung*, 877. Cf. aussi CHILLÀ, *Analyse*, 7.

¹²⁴ TC-FR, 604-2010 170/171.

¹²⁵ TC-FR, 604-2010 170/171, c. 2c.

si la déduction litigieuse doit, le cas échéant, être refusée pour un autre motif¹²⁶. » In casu, le refus peut effectivement déjà être fondé sur l'art. 24 let. c LIFD¹²⁷. À propos de cet arrêt CHILLÀ approuve le raisonnement du tribunal cantonal et précise ainsi sa pensée : [...], le délai de trois ans ne constitue qu'un indice parmi d'autres, dont le fisc peut tenir compte lors de l'analyse de l'évasion fiscale. Par contre, le fisc ne saurait admettre l'évasion fiscale sur la seule base du non-respect du délai de blocage. Il convient également d'exclure l'existence d'une présomption en faveur ou en défaveur du contribuable. La jurisprudence du TF précédant le 1^{er} janvier 2006 en matière d'évasion fiscale demeure pleinement applicable¹²⁸. » Enfin, le Tribunal fédéral a lui-même eu à trancher – en 2010, mais pour des périodes fiscales antérieures à 2006 – une espèce impliquant un schéma inversé¹²⁹. La situation a naturellement été analysée sous l'angle de l'évasion fiscale, mais notre Haute Cour a jugé utile d'évoquer les conséquences qu'aurait entraîné l'art. 79b al. 3 LPP s'il avait été applicable. Ce faisant, elle montre à notre sens sans ambiguïté l'inapplicabilité de cette norme au schéma inversé¹³⁰. Tout au plus, le délai de trois ans qui y figure peut-il servir d'ordre de grandeur¹³¹. WÄFLER-MEIER/ZAMPIERI rejettent également toute applicabilité de la norme légale au schéma inversé, lequel doit être examiné sous le seul angle de l'évasion fiscale¹³². Dans le même sens, LAFFELY-MAILLARD admet également l'application de l'évasion fiscale, la loi ne traitant pas l'état de fait dans lequel le versement intervient avant le rachat¹³³.

À ces deux hypothèses s'ajoutent encore une troisième de la main du législateur : l'absence de prise en compte, dans le cadre de l'article 79b al. 3 LPP, des rachats effectués à la suite d'un divorce (art. 79b al. 4 LPP)¹³⁴. Pour cette raison, ces rachats constituent eux

¹²⁶ TC-FR, 604-2010 170/171, c. 2d.

¹²⁷ TC-FR, 604-2010 170/171, c. 3.

¹²⁸ CHILLÀ, *Analyse*, 11.

¹²⁹ TF, 2C_43/2010.

¹³⁰ La différence de formulation est patente. Lorsque le TF traite du schéma classique, il écrit « *Wäre Art. 79b Abs. 3 BVG auf den vorliegenden Fall schon anwendbar gewesen, [...]* », alors que lorsqu'il s'agit du schéma inverse le raisonnement est purement hypothétique « *Würde die Minimalfrist von Art. 79b Abs. 3 BVG auf die hier massgebliche Abfolge von Auszahlung und Wiedereinkauf angewendet, [...]* ». Cf. TF, 2C_43/2010, c. 2.2.2 s.

¹³¹ TF, 2C_43/2010, c. 2.2.3.

¹³² WÄFLER-MEIER/ZAMPIERI, *Rechtsprechung 2010*, 386.

¹³³ CR LIFD- LAFFELY-MAILLARD, N 63a *ad* art. 33.

¹³⁴ Les versements en capitaux qui servent à l'encouragement de la propriété du logement sont par contre assimilés aux autres versements en capital. Cf. TF, 2C_29/2017, c. 3.2 ss.

aussi des opérations en dehors du champ de l'alinéa 3¹³⁵. Dans ces situations, CHILLÀ et LAFFELY-MAILLARD admettent alors l'application de la théorie de l'évasion fiscale, sans précision particulière¹³⁶. Opinion que le Tribunal fédéral exprima en 2016 : « *Cela ne signifie pas pour autant – [...] – que la question de l'évasion fiscale a été règlementée de manière exhaustive et qu'une évasion fiscale est exclue lorsque la période de blocage a été respectée ou, comme dans le cas présent, le délai n'est pas applicable*¹³⁷. »

En outre, l'évasion fiscale est, à notre sens, le moyen pour le juge fiscal de prendre en compte la violation de règles relevant de la seule prévoyance professionnelle à l'exclusion du droit fiscal¹³⁸. Ainsi, il devient possible – comme avant 2006 – de refuser tout privilège fiscal à des prestations qui ne sont pas véritablement des prestations de prévoyance.

Confronté à ces différents distinguos et à la variété des opinions quant aux détails, la sécurité du droit semble vaciller pour le contribuable¹³⁹. Tâchons d'y remédier.

À la vue des éléments qui précèdent nous ne voyons pas pourquoi les deux premières situations – qui se distinguent uniquement par des éléments objectifs (ordre des opérations et délai) – devraient connaître une appréciation différente dans le cadre de l'application de la théorie de l'évasion fiscale, comme le propose CHILLÀ. Si l'on admet avec nous que ces deux situations sortent du champ d'application de la norme, nous ne voyons pas pourquoi le critère du délai devrait se détacher : il ne paraît pas plus ardu de le contourner plutôt qu'un autre. Du point de vue du législateur d'ailleurs ce délai ne sert qu'à objectiver les éléments de l'évasion fiscale. Aussi, le respect ou le non-respect du délai est-il un indice parmi

¹³⁵ ATF 142 II 399, c. 3.3.5. Confirmé dans les arrêts du TF, 2C_849/2018, c. 7.3 ; TF, 2C_895/2016, c. 2.2. Ce qu'a également confirmé le législateur – sans discussion particulière – en précisant le texte de l'al. 4 en 2017 : BO 2015 E 855 ; BO 2016 N 1745 ; FF 2017 2217, 2245. Cf. MOSER, *Einkaufsbeschränkungen*, 87 ; LANG, *Altersvorsorge 2020*, 448 ; CR LIFD- LAFFELY-MAILLARD, N 63b *ad* art. 33 ; CHILLÀ, *Analyse*, 9.

¹³⁶ CR LIFD- LAFFELY-MAILLARD, N 63b *ad* art. 33 ; CHILLÀ, *Analyse*, 10.

¹³⁷ ATF 142 II 399 = RDAF 2017 II 405, c. 4.1 *in fine*. Du même avis, HÜRZELER/BIAGGI, *Rechtsprechung*, 877.

¹³⁸ Dans le même sens : ZÜGER, *Nouvelles dispositions LPP*, 218 s. ; ZÜGER, *Missbräuche*, 539.

¹³⁹ CORNU reprend elle aussi la discussion des divers auteurs et propose une « approche différenciée » ; CORNU, *Thèse*, 475 ss.

d'autres. L'ensemble des circonstances de l'espèce doivent en conséquence être appréciées avec le même poids¹⁴⁰.

Malgré les appels plus ou moins pressants de certains auteurs¹⁴¹, le législateur ne semble pas mécontent de l'interprétation qui est faite de l'art. 79b al. 3 LPP puisqu'il a renoncé à en réviser le contenu en 2017 dans le cadre de la révision de la prévoyance vieillesse¹⁴². On peut y voir la continuité d'un certain scepticisme (pour ne pas dire hostilité) envers l'avantage fiscal dont bénéficient les versements de la prévoyance sous forme de capital¹⁴³.

3. Synthèse

Arrivé au terme de cette analyse de l'évasion fiscale codifiée, notre principal souci est la coordination des diverses situations. Le manque de clarté est évident et il résulte concomitamment de l'action du législateur et du juge. Aussi, tâchons-nous ici de résumer notre pensée en exprimant des lignes directrices aussi générales que prudentes face à la réalité de la jurisprudence désormais constante du Tribunal fédéral.

Dans la mesure de son champ d'application, la norme anti-abus se substitue à la jurisprudence codifiant l'évasion fiscale, elle ne laisse alors plus de place pour cette théorie¹⁴⁴. La norme elle-même ne peut être interprétée à l'aune des critères de l'évasion fiscale.

Toutefois, au sens du Tribunal fédéral, les normes anti-abus ne constituent pas des *safe harbour rules* : au contraire, elles consacrent comme abusives des situations qui ne seraient peut-être pas considérées comme telles si l'évasion fiscale si appliquait encore¹⁴⁵. Aussi, en

¹⁴⁰ Nous rejoignons sur ce point à l'opinion de principe défendue par FENNERS/BAUMBERGER, *Kritische Würdigung*, 132. Ces auteurs s'opposent en particulier à une pondération différenciée des conséquences fiscales entourant le contribuable.

¹⁴¹ FENNERS/BAUMBERGER, *Kritische Würdigung*, 136 ; WÄFLER-MEIER/ZAMPIERI, *Rechtsprechung 2010*, 386.

¹⁴² LANG, *Altersvorsorge 2020*, 448.

¹⁴³ BEHNISCH, *Bericht*, 86 s.

¹⁴⁴ Dans le même sens, OBERSON, *Droit fiscal*, 68 (« dès lors que les conditions de la norme sont réalisées »).

¹⁴⁵ *Contra* CORNU, *Thèse*, 436 ; PONCE, *Évasion fiscale*, 152. À notre sens, les *safe harbour rules* ont pour objet la détermination par l'administration de situations qu'il est plus facile de départager par un certain schématisme. Il s'agit là d'interpréter la loi et non de déterminer des cas d'évasion fiscale. Nous pensons notamment à la lettre-circulaire du 03.02.2020 sur le Taux

dehors du champ d'application de ces normes, la théorie de l'évasion fiscale continue à trouver une place.

En conséquence, nous sommes d'avis qu'il faut, vis-à-vis d'une norme codifiant une situation d'évasion fiscale dégagée par la jurisprudence, dissocier le travail du juge en deux étapes.

La première consiste à interpréter à proprement parler la norme potentiellement abusée d'une part et la norme anti-abus d'autre part, savoir appliquer les méthodes d'interprétation habituelles. Il s'agit là de confronter l'état de fait à la loi. L'interprétation des normes est dictée par les principes généraux applicables au droit fiscal.

S'il résulte de l'interprétation que l'état de fait envisagé par la norme anti-abus n'est pas réalisé, cette dernière ne trouve pas application, et la situation du contribuable se retrouve régie, dans nos exemples, par l'art. 16 al. 3 LIFD ou par l'art. 38 LIFD. « *Il reste donc à déterminer si, en dépit de sa légalité formelle, [l']opération constitue une évasion fiscale*¹⁴⁶. » Il faut ainsi se poser la question d'une seconde étape, correctrice de la solution légale dictée par la norme potentiellement abusée¹⁴⁷.

En effet, en dehors du champ d'application de la norme anti-abus, la théorie de l'évasion fiscale reste envisageable¹⁴⁸. L'application de cette théorie se justifie à notre sens, même en présence d'une norme anti-abus qui régit expressément des situations abusives, car la nouvelle norme ne peut pas pour autant contrer toute éventualité. Or, l'outil de l'évasion fiscale prend en compte *in concreto* des éléments de fait objectifs et subjectifs. On ne peut donc espérer aboutir à un aussi efficace résultat en substituant à cet outil précis et flexible une norme générale et abstraite, certes, mais qui ne codifie au final que des hypothèses particulières. Comment prétendre qu'en dehors de sa prévision, il ne peut exister de possibilités d'abus ? Cela n'est pas possible. La norme n'autorise par ailleurs pas le juge à s'extraire des principes généraux. La théorie de l'évasion fiscale conserve donc une place.

d'intérêt 2020 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en francs suisses ou à la circulaire n° 6 du 06.06.1997 sur le capital propre dissimulé de sociétés. Nous verrons la portée concrète de ces textes plus loin.

¹⁴⁶ TF, 2C_240/2010, c. 6.

¹⁴⁷ Nous laissons volontairement de côté l'éventuel rattachement économique de la norme anti-abus. Cf., à propos de l'art. 20a LIFD, CORNU, *Thèse*, 430 ss et 437 ss.

¹⁴⁸ PONCE, *Évasion fiscale*, 138.

Toutefois, rappelons-le, sa mise en œuvre ne doit avoir lieu qu'en présence d'une lacune improprement dite ; autrement formulé : en présence d'un résultat choquant.

Autre est la question du contournement de la norme anti-abus elle-même. Il n'est pas possible non plus à notre avis – et nous avons vu les exceptions émises par les auteurs – de s'opposer catégoriquement à l'application de la théorie de l'évasion fiscale : une situation manifestement insatisfaisante ne pouvant être absolument exclue. Cela étant dit, si tel devrait être le cas, il nous paraît improbable qu'elle donne lieu à la reconnaissance d'un cas d'évasion fiscale, faute de comportement insolite du contribuable. En effet, sans pour autant préjuger des circonstances concrètes de chaque cas, procéder à une liquidation partielle indirecte après cinq ans ou à un rachat de prévoyance suivi par un versement en capital plus de trois ans après, ne devrait pas en soi qualifier d'insolite, toutes choses étant égales par ailleurs.

L'argument qui nous opposerait la trop grande facilité ou fréquence avec laquelle la jurisprudence applique la théorie de l'évasion fiscale n'a pas lieu d'être ici : il s'agit d'un autre débat, interne à la théorie de l'évasion fiscale elle-même (qui est donc sans incidence quant à sa place systématique dans l'ordre juridique et son intervention dans le processus d'interprétation et de correction de la loi). Cela ne nous empêche toutefois pas de rappeler avec une certaine force qu'une retenue particulière s'impose de la part de nos autorités judiciaires, lorsqu'il s'agit d'appliquer l'évasion fiscale. Elle doit rester d'application exceptionnelle, limitée aux situations choquantes et n'intervenir que comme *ultima ratio*¹⁴⁹. Plus le législateur a envisagé avec précision une hypothèse, plus une retenue importante s'impose. Tel est le cas d'une norme anti-abus. Il faut donc être particulièrement exigeant¹⁵⁰.

En définitive, l'adoption d'une norme anti-abus a pour effet un durcissement vis-à-vis du contribuable, le schématisme de la loi pouvant conduire à fiscaliser plus fortement des situations qui ne le seraient pas si l'évasion fiscale restait seule applicable, l'élément subjectif y jouant un rôle central. Au-delà du champ d'application de la norme anti-abus, rien ne change : l'évasion fiscale continue à obéir aux mêmes règles.

¹⁴⁹ Dans le même sens, CORNU, *Thèse*, 266.

¹⁵⁰ ZÜGER, *Nouvelles dispositions LPP*, 219.

Par ailleurs, le résultat que voulait atteindre le législateur, savoir une amélioration de la qualité de la législation en y réglant expressément une situation qui échappait à sa prévision, n'est finalement pas atteinte par ce moyen. C'est bien plus la théorie de l'évasion fiscale qui mériterait une intervention, plutôt que ces manifestations concrètes ci et là dans l'ordre juridique. Mais, comme nous venons de le dire, cela est une autre question.

B. Les ordonnances administratives : peuvent-elles lier le juge ?

Alors que la théorie de l'évasion fiscale est un mécanisme correctif qui intervient par après l'interprétation de la loi, la problématique de la prise en compte des ordonnances administratives par le juge consiste justement à savoir à quel stade elles doivent être placées.

Paradoxalement à ce que nous pourrions penser en raison de la place des ordonnances administratives dans la hiérarchie des normes, le juge voit dans les faits sa marge de manœuvre passablement réduite par ces textes.

Nous avons explicité les principes généraux dans notre première partie. Il s'agit ici d'étudier la marge de manœuvre du juge face à deux types de textes. D'abord, les circulaires émises par l'AFC (1). Nous y retrouvons la même tension (la loi face à une autre source du droit) que pour la problématique de l'évasion fiscale, mais cette fois-ci entre l'administration et le judiciaire. Par opposition et pour mettre en évidence la place particulière qu'occupent les circulaires de l'AFC et les textes infra-légaux en général, nous tournerons ensuite brièvement notre regard sur l'influence des circulaires de la CSI et du commentaire du MC OCDE en matière d'interprétation (2).

1. Les circulaires émises par l'AFC

Bien que les circulaires ne soient pas opposables au juge comme le sont les lois, elles revêtent un impact non négligeable dans l'application pratique de la loi¹⁵¹. Aussi, ces textes revêtent-ils une certaine valeur « normative » que le juge doit respecter¹⁵². Dans cet esprit, le Tribunal fédéral expose que « [...], du moment qu'elles [les circulaires] tendent à une application uniforme et égale du droit, ces derniers [les tribunaux] ne s'en écartent que dans

¹⁵¹ CORNU, *Thèse*, 171 s. ; PATRY, *Directives*, 28.

¹⁵² EGLI, *Rechtsquellen*, 1159 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 430 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 5 et les références citées.

la mesure où elles ne restitueraient pas le sens exact de la loi¹⁵³. » En effet, une chose est claire : si l'administration contredit le sens de la loi, elle crée une insécurité et ne respecte pas la séparation des pouvoirs vis-à-vis du législateur¹⁵⁴ – ce que le juge ne peut admettre en vertu des principes de primauté de la loi et de la légalité¹⁵⁵. L'administration a ainsi le pouvoir d'appliquer la loi, mais non celui de légiférer¹⁵⁶. Le champ d'application de l'art. 190 Cst. féd. ne s'étendant pas aux ordonnances administratives du fait qu'elles ne qualifient pas de lois, cela permet au juge de les revoir sans contrainte à l'occasion d'un contentieux concret. Pour ce qui est du contrôle de la légalité, le juge ne doit en conséquence en aucun cas être limité dans son pouvoir d'examen¹⁵⁷.

Au-delà du respect du contenu des normes légales dont traite une circulaire, cette dernière doit aussi respecter les grands principes de rang constitutionnel¹⁵⁸. Ainsi, en vertu du principe de la proportionnalité (art. 5 Cst. féd.), l'application de la loi qui découle des circulaires doit être adaptée au cas individuel et équitable¹⁵⁹. L'administration a le devoir d'exercer sa liberté d'appréciation et ne peut pas uniquement raisonner en se fondant sur une ordonnance administrative¹⁶⁰, ce qui est particulièrement vrai en droit fiscal. Ainsi, un critère objectif peut-il mériter une application particulièrement souple : tel fut l'opinion du Tribunal fédéral à propos d'une limite d'âge¹⁶¹.

¹⁵³ TF, 2C_499/2013, c. 3.5 ; TF, 2C_309/2013, c. 3.5 ; TF, 2C_216/2014, c. 4.6 ; TF, 2C_95/2011, c. 2.3 ; TF, 2C_103/2009, c. 2.2 ; TF, 2A.247/2003, c. 2.3 ; ATF 142 II 182, c. 2.3.3 ; ATF 141 II 338, c. 6.1 ; ATF 140 II 88, c. 5.1.2 ; ATF 133 V 346, c. 5.4.2 ; ATF 131 V 42, c. 2.3 ; ATF 121 II 473, c. 2b ; ATF 120 Ia 343, c. 2a. Cf. aussi REICH, *Steuerrecht*, 41 s. ; BSK LIFD-BEUSCH, N 15 *ad* art. 102 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, 479 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 157 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 613 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 431.

¹⁵⁴ CORNU, *Thèse*, 191.

¹⁵⁵ ATF 121 II 473, c. 2b. BEUSCH, *Kreisschreiben*, 613 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 6 et 13. Tel fut le cas des circulaires de l'AFC n° 8 (08.12.1978) et 14 (29.12.1988) sur la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé : TF, 2C_95/2011.

¹⁵⁶ BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 10.

¹⁵⁷ BSK LIFD-BEUSCH, N 17 *ad* art. 102.

¹⁵⁸ Tel fut le cas à propos de la circulaire n° 7 (20.01.2000) sur l'imposition de la famille : ATF 141 II 338.

¹⁵⁹ TF, 2C_103/2009, c. 2.2 ; ATF 133 V 346, c. 5.4.2 ; ATF 121 II 473, c. 2b. Cf. aussi BSK LIFD-BEUSCH, N 17 *ad* art. 102 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 157 (et les nombreuses références à la jurisprudence zurichoise) ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 5 s. et 18.

¹⁶⁰ MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 431.

¹⁶¹ Dans la circulaire n° 1 (03.10.2002) sur les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur. Cf. TF, 2C_538/2009 du 19.8.2010.

Mais, dans la mesure où la lettre et l'esprit de la loi sont respectés, il n'y a pas de raison en soi pour le juge de trancher différemment que ne le fait une ordonnance administrative. Dans ce sens, BIAGGINI affirme tout généralement que l'ordonnance administrative s'impose au juge¹⁶². Il faut néanmoins en donner les raisons précises, car elles peuvent venir à faire défaut, ce qui nous conduit à tempérer ce propos.

Dans la mesure où une circulaire de l'AFC sert une pratique administrative uniforme, elle augmente la sécurité juridique¹⁶³. Elle combat aussi l'arbitraire des fonctionnaires¹⁶⁴. Ainsi, le contribuable qui se voit signifier une décision contraire à une ordonnance administrative ne peut certes pas s'en plaindre en soi, mais peut invoquer la protection de sa bonne foi et l'égalité de traitement¹⁶⁵. Le juge est donc lié par la solution de la circulaire dans la mesure que lui impose l'égalité de traitement (8 Cst. féd.)¹⁶⁶. De la sorte, la pratique qui découle d'une ordonnance administrative est revêtue d'une autorité d'autant plus importante qu'elle est stable et ancienne. En cas de changement récent de pratique, le juge est donc plus libre de s'en départir. Par contre, il est bien connu qu'une pratique illégale, même inlassablement appliquée par l'administration, ne peut pas servir d'appui à l'argument d'une inégalité de traitement¹⁶⁷.

À cette cautèle s'ajoute le véritable motif à la retenue du juge : le respect de la liberté d'appréciation de l'administration dans sa tâche d'exécution de la loi (art. 182 Cst. féd.). Le juge ne peut pas se substituer à l'autorité administrative quant à l'opportunité des décisions, car son rôle se limite à en vérifier la légalité¹⁶⁸. Cela est particulièrement vrai lorsque

¹⁶² BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 17.

¹⁶³ TF, 2C_95/2011, c. 2.3 ; TF, 2A.247/2003, c. 2.3 ; ATF 133 II 305, c. 8.1 ; ATF 128 I 167, c. 4.3. De même pour une circulaire d'une autorité cantonale, avec en sus la dimension d'harmonisation intercantonale : TF, 2C_450/2013, c. 2.3. Cf. BSK LIFD-BEUSCH, N 9 et 12 *ad* art. 102 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, 479 ; LOCHER, *Praktikabilität*, 235 ; EGLI, *Rechtsquellen*, 1160 s. ; JAAG, *Verordnung*, 633 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 153 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 613 s. ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 4 ; PATRY, *Directives*, 28 s.

¹⁶⁴ EGLI, *Rechtsquellen*, 1161.

¹⁶⁵ REICH, *Steuerrecht*, 42 ; BSK LIFD-BEUSCH, N 12 *ad* art. 102 ; EGLI, *Rechtsquellen*, 1162 s. ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 158 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 22 s.

¹⁶⁶ BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 5. De même que l'est, sur les mêmes bases, l'administration : REICH, *Steuerrecht*, 47.

¹⁶⁷ BSK LIFD-BEUSCH, N 18 *ad* art. 102.

¹⁶⁸ UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 157 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614.

l'autorité se doit de préciser une norme par trop abstraite¹⁶⁹. Dans la mesure où l'administration se cantonne à agir au sein de la marge de manœuvre à sa disposition, le juge doit ainsi en tant que second interprète de la loi (*Zweitinterpret*) respecter la solution choisie et ne peut substituer sa propre appréciation à celle de l'administration qui est considérée comme plus à même de trouver les solutions les plus adéquates¹⁷⁰.

Reste que l'hypothèse dans laquelle l'administration « codifie » une jurisprudence dans une ordonnance administrative ne devrait avoir aucun effet vis-à-vis des tribunaux¹⁷¹. Cela est d'autant plus vrai lorsque ces derniers doivent se déterminer sur des éléments concrets tels que les éléments d'une évasion fiscale ou les conditions d'une infraction de droit fiscal pénal¹⁷². Reconnaître ici une restriction au pouvoir de cognition du juge reviendrait, pour l'administration, à s'attribuer de manière potestative une part de pouvoir qui ne lui revient pas en vertu de la loi et, pour le juge, à se décharger de ses obligations¹⁷³.

Aussi, le juge ne peut-il en aucun cas faire fi d'une circulaire de l'AFC : elle doit être intégrée à son raisonnement interprétatif de la loi¹⁷⁴. Il n'en demeure pas moins qu'il bénéficie à leur encontre d'une liberté dont il ne peut user face à la loi. C'est pourquoi, le Tribunal fédéral tient les circulaires de l'AFC pour la simple expression de l'opinion de l'administration quant à l'interprétation de la loi¹⁷⁵.

En conséquence, le juge doit d'abord interpréter les normes applicables sans prendre en compte l'ordonnance administrative. Le travail d'interprétation du juge est indépendant de celui de l'administration. Le résultat auquel il parvient peut ensuite être comparé à celui de l'ordonnance administrative¹⁷⁶. Si l'interprétation qu'elle fait de la norme s'inscrit dans le cadre défini à raison des critères sus-évoqués, le juge doit alors respecter la marge de

¹⁶⁹ UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 153, qui utilisent le verbe « *normieren* ». Tel est notamment le cas de certaines *safe haven rules* : BSK LIFD-BEUSCH, N 9 *ad art.* 102.

¹⁷⁰ BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 11 et 13.

¹⁷¹ BEUSCH, *Kreisschreiben*, 615 s.

¹⁷² À propos du droit fiscal pénal : PATRY, *Directives*, 29 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 18.

¹⁷³ Cf, par exemple, les critères de la circulaire n° 36 (27.07.2012) sur le commerce professionnel de titres.

¹⁷⁴ BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 5.

¹⁷⁵ ATF 121 II 473, c. 2b ; TF, 2C_264/2014, c. 2.4.1. Cf. BSK LIFD-BEUSCH, N 15 *ad art.* 102.

¹⁷⁶ ATF 141 II 338, c. 6 ; ATF 140 II 88, c. 5.1.2 ; ATF 123 II 16, c. 7. Cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, 479.

manœuvre que la loi laisse à l'autorité administrative¹⁷⁷. C'est en ce sens (limité) que les ordonnances administratives doivent s'imposer au juge¹⁷⁸. Dans cette mesure – relativement étroite – la différence entre l'opposabilité d'une ordonnance administrative ou d'une loi (formelle ou matérielle) à l'encontre du juge s'estompe¹⁷⁹. Aussi, BIAGGINI considère-t-il – après des développements théoriques approfondis – qu'il s'agit à la fois de sources du droit et d'éléments de fait¹⁸⁰.

Partant de ce constat, EGLI propose de qualifier l'ordonnance administrative comme droit coutumier¹⁸¹. Mais, même si l'on admettait que les conditions en seraient remplies, cette proposition – bien que nourrissant la réflexion – ne résout rien : le droit coutumier ne trouve une place qu'en présence d'une lacune législative (involontaire) proprement dite et en aucun cas dans le cadre de l'interprétation d'une loi qui laisse aux autorités d'application une marge d'appréciation¹⁸². Sans compter que le principe de la légalité restreint drastiquement toute portée à une éventuelle coutume¹⁸³.

2. Les textes interprétatifs émis par des organismes non administratifs

Selon les domaines, sont en pratique au moins aussi importants que les circulaires de l'AFC, les circulaires de la CSI et les commentaires du MC OCDE. Ces deux types de textes permettent de dresser un point de comparaison aux considérations que nous avons émises ci-dessus.

Systématiquement, on peut se poser la question de la catégorie à laquelle doivent se rattacher ces textes¹⁸⁴. D'abord, ils ne sont en effet pas véritablement émis par une administration fiscale : la CSI est une association de droit privé et l'OCDE une organisation

¹⁷⁷ EGLI, *Rechtsquellen*, 1164 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 18 s. ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, 614.

¹⁷⁸ Cf. BSK LIFD-BEUSCH, N 16 *ad* art. 102 ; EGLI, *Rechtsquellen*, 1164.

¹⁷⁹ BSK LIFD-BEUSCH, N 13 *ad* art. 102 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 24.

¹⁸⁰ BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 29 (lequel considère d'ailleurs que les ordonnances administratives relèvent à la fois du fait et du droit).

¹⁸¹ EGLI, *Rechtsquellen*, 1164.

¹⁸² ATF 133 II 305, c. 8.1 : « *En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence.* » OBERSON, *Droit fiscal*, 62 ; STEINAUER, N 409 ss et 414. Le travail ainsi fait par l'autorité est d'interpréter la norme et non pas d'agir comme si elle était le législateur.

¹⁸³ Cf., par exemple, REICH, *Steuerrecht*, 45.

¹⁸⁴ Cf. la grille d'analyse établie par UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 159 ss.

internationale. Il existe ainsi à l'égard de ces textes un affaiblissement considérable du lien démocratique par rapport à celui qu'il est possible de trouver à l'égard des circulaires de l'AFC¹⁸⁵. Cet affaiblissement découle de l'absence de responsabilité d'exécution de ces organismes (au sens de l'art. 182 Cst. féd.) et amène BIAGGINI à la conclusion qu'il faut rejeter la qualification d'ordonnance administrative à ce genre de textes¹⁸⁶. Il reconnaît toutefois lui-même que la pratique associe au contraire ce genre de textes à des ordonnances administratives¹⁸⁷.

Ensuite, si l'on peut déjà discuter des modalités de publication des circulaires de l'AFC, les circulaires de la CSI et les commentaires sont encore moins accessibles au public¹⁸⁸.

Enfin, ces textes ne sont pas contraignants, non seulement pour les contribuables et le juge, mais aussi pour les autorités administratives, ce sont de simples propositions d'interprétation qui ne sont aucunement des sources du droit¹⁸⁹.

Quoi qu'il en soit, ces textes sont évidemment très importants pour la pratique et font ainsi figure d'aide à l'interprétation¹⁹⁰. Leur importance est encore accrue si une CDI s'en tient au texte du modèle OCDE ou si la pratique administrative correspond à celle proposée par la circulaire CSI. Quelle place le juge doit-il leur réserver dans l'interprétation ?

Comme pour les circulaires de l'AFC, seuls les principes généraux d'égalité et d'application uniforme du droit devraient imposer au juge des restrictions dans sa marge de manœuvre. Le Tribunal fédéral applique d'ailleurs aux circulaires CSI les mêmes principes qu'aux circulaires de l'AFC¹⁹¹. Cela est à notre sens correct dans la mesure où l'administration s'y rattache pour justifier sa décision, comme elle le ferait à l'égard d'une circulaire de l'AFC. En effet, ces circulaires CSI sont prises en compte par le juge dans son

¹⁸⁵ BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 9, 13 et 16.

¹⁸⁶ BSK LIFD-BEUSCH, N 10 *ad* art. 102 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 16 s. Ce dernier auteur s'exprime notamment à propos de la Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse, qui est, comme la CSI, une association de droit privé.

¹⁸⁷ BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 17.

¹⁸⁸ BEHNISCH, N 15 *ad* art. 127.

¹⁸⁹ ATF 144 II 130, c. 8.2.3 et 8.4.3. BEUSCH, *Spezialisierung*, N 7.

¹⁹⁰ Au sens des art. 31 ss de la Convention de Vienne sur les traités pour les commentaires OCDE. Cf. OESTERHELT, *OECD-Kommentar*, 375 ss ; BEUSCH, *Spezialisierung*, N 7 s.

¹⁹¹ TF, 2C_216/2014, c. 4.6. La même attitude est adoptée envers une directive émise par la Banque nationale suisse : ATF 105 Ib 348, c. 16a.

analyse de la décision administrative qui y trouve son fondement. À ce propos, il peut donc être renvoyé à ce qui a déjà été dit. On relèvera toutefois que, pour autant qu'elles soient mises en œuvre, les circulaires CSI sont susceptibles d'avoir le même impact sur le droit fiscal que des ordonnances administratives, malgré leur défaut de légitimité démocratique prononcé.

De leur côté, les commentaires du MC OCDE ont également des buts similaires à ceux des circulaires de l'AFC puisqu'ils tendent vers une interprétation uniforme et égalitaire des normes conventionnelles qui suivent le MC OCDE. Ils doivent donc être pris en compte lors de l'interprétation d'une CDI¹⁹². Selon le Tribunal fédéral, le commentaire OCDE est un « appoint important¹⁹³ ». En fait, les commentaires du MC OCDE se situent au même niveau que d'autres textes d'organes internationaux, tel que le Modèle d'accord de 2002 sur l'échange de renseignements établi par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (MAER)¹⁹⁴. Notre Haute Cour précise ainsi « [...] *que, pas plus que le MC OCDE et son commentaire officiel, le MAER et son commentaire ne constituent des règles de droit contraignantes pour la Suisse. Il n'en demeure pas moins que ces textes, dans la mesure où ils expriment la conception juridique commune aux États membres des organisations dont ils émanent [...], peuvent être utilisés pour interpréter les dispositions des CDI qui sont calquées sur des dispositions qui se retrouvent à la fois dans le MC OCDE et dans le MAER [...]. Il est ainsi admis que le Commentaire du MAER peut servir à interpréter le Commentaire MC OCDE dans la mesure où les deux modèles (MAER et MC OCDE) ont un contenu similaire. Par ricochet, ce commentaire peut donc servir à l'interprétation des dispositions des CDI qui correspondent au MC OCDE*¹⁹⁵. »

En accord avec l'opinion de BEUSCH, il faut donc plutôt considérer les commentaires comme des travaux préparatoires¹⁹⁶. En effet, l'interprétation proposée passe pour être celle des parties contractantes à la CDI en cause. C'est pourquoi les commentaires qualifient d'aide à l'interprétation. Faute d'autre source plus convaincante, en particulier en raison de

¹⁹² TF, 2C_493/2019, c. 5.5.3 ; TF, 2C_209/2017, c. 3.4.1 ; TF, 2C_695/2017, c. 4.1.2 ; TF, 2C_880/2018, c. 4.1 ; ATF 144 II 130, c. 8.2.3.

¹⁹³ ATF 144 II 130, c. 8.2.3 ; ATF 143 II 136, c. 5.2.3.

¹⁹⁴ ATF 144 II 130, c. 8.4.3.

¹⁹⁵ ATF 144 II 130, c. 8.4.3. Cf. aussi OBERSON, N 16 *ad* art. 26 MC-OCDE.

¹⁹⁶ BEUSCH, *Spezialisierung*, N 10.

la haute technicité de la matière, les propositions qui y figurent devraient prévaloir et emporter la conviction du juge¹⁹⁷.

3. Synthèse

Si elle précise une disposition légale (circulaire de l'AFC) ou porte sur une question éminemment technique (commentaire OCDE), l'ordonnance administrative doit être prise en considération dans le raisonnement du juge lorsqu'il interprète la loi (*Mitberücksichtigung*)¹⁹⁸. À notre sens, la prise en compte ne doit pourtant pas se faire au même stade et l'effet de ces textes est donc différent.

Ainsi, si le commentaire OCDE est une aide à l'interprétation, les circulaires de la CSI suivent pour leur part le même régime que les circulaires de l'AFC.

En définitive, à notre sens, les circulaires de l'AFC sont à considérer comme une part de la décision de l'autorité fiscale. La circulaire s'actualise dans une décision et ne devient en quelque sorte opposable au contribuable qu'à cette occasion et dans le cadre du contentieux qui s'en suit. Le juge a alors la tâche de se prononcer sur la bonne application de la loi par l'administration dans la décision en cause. Partant, si l'administration s'en remet pour son raisonnement à une circulaire, le juge doit se déterminer quant au respect des conditions exposées ci-dessus, soit en particulier la conformité à la loi¹⁹⁹. Plus encore, même si la circulaire est conforme à la loi, le juge doit s'assurer que les circonstances du cas d'espèces sont prises en compte²⁰⁰. Donc, pour les circulaires de l'AFC et de la CSI, leur contenu doit être comparé au résultat de l'interprétation auquel parvient le juge. Dans la mesure où l'interprétation reprise par l'administration dans sa décision est convaincante et se maintient dans la mesure de la liberté d'appréciation de l'autorité, le juge ne peut s'y opposer.

¹⁹⁷ UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 157 (à propos des ordonnances administratives techniques).

¹⁹⁸ ATF 121 II 473, c. 2b. BSK LIFD-BEUSCH, N 17 *ad* art. 102 ; UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*, 157 et 164 ; BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*, 5.

¹⁹⁹ ATF 117 Ib 225, c. 4b ; ATF 140 II 88, c. 5.1.2 : « *En l'espèce, l'autorité attaquée a appliqué le chiffre 1.2 de la lettre-circulaire 2009 au prêt accordé par la recourante à son actionnaire. Il s'agit donc de déterminer si ce chiffre est conforme à la notion de prestation appréciable en argent et, dans l'affirmative, si c'est à juste titre que l'autorité attaquée a appliqué ce chiffre dans le cas d'espèce.* »

²⁰⁰ TF, 2C_538/2009, c. 4.4 ; ATF 133 II 305, c. 8.1.

Pour le commentaire OCDE, il s'agit d'une aide à l'interprétation. Aussi, son contenu va-t-il directement influencer sur le résultat auquel parviendra le juge.

IV. Conclusion

Pour paraphraser PORTALIS, une loi fiscale, quelque complète qu'elle puisse paraître, n'est pas plutôt entrée en vigueur, que mille questions inattendues viennent s'offrir au juge²⁰¹. Ce qui a échappé au législateur doit alors pouvoir être résolu par ce dernier. Face au génie de certains contribuables à éviter l'imposition à laquelle ils devraient être soumis, une réactivité adéquate de l'ordre juridique s'impose ; elle est offerte par la théorie de l'évasion fiscale. Pour d'autres questions – techniques ou de mise en œuvre de la loi – l'analyse de l'administration ou d'experts vient soutenir le juge dans son travail d'interprétation : soit en lui proposant une solution dont il jugera, soit en guidant son interprétation.

Nos deux thématiques – bien qu'*a priori* éloignées – concernent ainsi en réalité une même problématique toute générale : celle du processus d'interprétation de la loi. Ces thématiques se répondent l'une à l'autre d'autant mieux que les principes que nous avons dégagés peuvent paraître surprenants dans les deux cas.

À propos de l'évasion fiscale codifiée, il nous semblait important, face à la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, de réétudier la position (trop) absolue de certains auteurs qui refusent péremptoirement toute place à cette théorie dès qu'une norme anti-abus a été adoptée par le législateur. Au contraire, nous l'avons dit, une analyse sous l'angle de l'évasion fiscale reste possible au-delà du champ d'application de la norme anti-abus. De même, vis-à-vis de cette dernière norme, il n'est pas possible dans l'abstrait d'écarter de façon définitive toute place à la théorie de l'évasion fiscale. Dans les deux cas, néanmoins, la théorie ne trouve application que si le résultat auquel parvient l'interprétation qualifie de lacune improprement dite.

Si l'on peut à titre personnel regretter que les normes anti-abus n'aient pas apporté la clarté juridique souhaitable en ces domaines, la faute ne revient pas uniquement au juge et au législateur, mais aussi aux vicissitudes de la théorie de l'évasion fiscale dans le processus d'interprétation de la loi.

²⁰¹ Cf. PORTALIS, *Discours préliminaire*, p. 8.

Peut-être que le retour à une certaine stabilité du droit fiscal doit passer, non pas par l'adoption ponctuelle de normes spécifiques, mais par une refonte de la théorie de l'évasion fiscale elle-même. À notre sens en effet, le problème principal provient de l'application trop fréquente de la théorie de l'évasion fiscale, par l'admission trop aisée d'un résultat insatisfaisant. Par ailleurs, son champ d'application (normes à rattachement civil ou économique) pose de trop grands problèmes, en particulier face à des normes mixtes²⁰².

En ce qui concerne les ordonnances administratives, c'est-à-dire les circulaires de l'AFC, nous avons vu que malgré leur inopposabilité de principe, elles ont des effets importants. Le juge doit, si elles respectent l'ordre juridique, s'en tenir à l'interprétation qu'elles proposent de la loi et qui est reprise dans les décisions de l'administration qui lui sont soumises ; cela afin de garantir une pratique égalitaire et aussi uniforme que possible, tâche qui revient à l'administration dans le cadre de sa liberté d'appréciation. En outre, les circulaires de la CSI – bien que n'étant pas de véritables ordonnances administratives – doivent suivre le même régime. Les commentaires du MC OCDE, pour leur part, tiennent un rôle quelque peu différent puisqu'ils influent directement sur l'interprétation de la CDI par le juge qui doit s'en inspirer comme aide déterminante.

Les discussions à propos du cadre juridique dans lequel doivent s'inscrire les ordonnances administratives connaissent un regain²⁰³, dont nous ne pouvons que nous réjouir. Il apparaît important de maintenir l'importance de ces outils qui permettent au droit fiscal de s'adapter rapidement et de façon flexible. Ce faisant, il ne faut néanmoins pas perdre de vue les exigences constitutionnelles qui découlent du principe de la légalité et qui peuvent conduire le juge à refuser sa sanction à certains de ces textes ; d'où, par après, l'éventuelle nécessité d'une (lourde) révision législative.

Nous le constatons, le juge en tant qu'autorité de contrôle de la bonne application de la loi joue un rôle déterminant. Pour assurer la bonne cohérence du droit fiscal, il doit néanmoins prendre garde à ne pas excéder les limites de son autorité. Les ordonnances administratives et l'évasion fiscale codifiée représentent des enjeux importants au niveau de la sécurité du droit.

²⁰² CORNU, *Thèse*, 450 s.

²⁰³ Reich, *Steuerrecht*, 42 s.

En définitive, par ces deux problèmes d'interprétation de la loi qui nous ont occupé ici, la démonstration aura été faite des fortes dynamiques que connaît actuellement le droit fiscal suisse et qui ne ressortent pas à la loi fiscale, mais à des sources atypiques qu'il convient de cantonner strictement au rôle qui doit rester le leur tout en ne perdant pas la flexibilité qu'elles offrent.

Table des matières

I.	Introduction.....	1
II.	Partie générale.....	3
A.	Le rôle du juge fiscal et les règles d’interprétation de la loi.....	4
1.	La notion de loi et d’ordonnance administrative.....	5
2.	Le Principe de la légalité en droit fiscal.....	5
3.	L’interprétation de la loi et les remèdes aux défauts qu’elle comporte.....	6
B.	La place de nos deux problématiques dans le processus d’interprétation.....	7
1.	Une évacion fiscale codifiée	7
2.	Les ordonnances administratives	9
III.	Partie spéciale.....	13
A.	L’évacion fiscale codifiée : quelle place reste-t-il pour l’arbitraire du juge ?	13
1.	La liquidation partielle indirecte et la transposition (art. 20a LIFD)	13
2.	Les rachats et les versements en capital dans la prévoyance professionnelle (art. 79b al. 3 et 4 LPP).....	19
3.	Synthèse	27
B.	Les ordonnances administratives : peuvent-elles lier le juge ?	30
1.	Les circulaires émises par l’AFC	30
2.	Les textes interprétatifs émis par des organismes non administratifs.....	34
3.	Synthèse	37
IV.	Conclusion	39

Bibliographie

Doctrine

AUER Andreas / MALINVERNI Giorgio / HOTTELIER Michel, *Droit constitutionnel suisse. Volume I : L'État*, 3^e éd., Berne 2013 (cité : AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel*).

BEHNISCH, *Commentaire de l'article 127 Cst. féd.*, in : in : Basler Kommentar zum Bundesverfassung (Bernhard WALDMANN / Eva Maria BELSER / Astrid EPINEY, édit.), Bâle 2015 (cité : BSK Cst. féd.-BEHNISCH, *ad art. 127*).

BARAKAT Aurélien, *Les approches de la réalité économique en droit fiscal suisse*, thèse de doctorat, Zurich 2019 (cité : BARAKAT, *Thèse*).

BAUMER Fabian, *Commentaire de l'article 29a de la loi argovienne d'impôt*, in : Kommentar zum Aargauer Steuergesetz (Marianne KLÖTI-WEBER / Dave SIEGRIST / Dieter WEBER, édit.), 4^e éd., Muri/Berne 2015 (cité : Kom AG-StG-BAUMER, *ad art. 29a*).

BEUSCH Michael, *Commentaire de l'art. 102 LIFD*, in : Basler Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) (Martin ZWEIFEL / Michael BEUSCH, édit.), Bâle 2017 (cité : BSK LIFD-BEUSCH *ad art. 102*).

BEUSCH Michael, *Spezialisierung in der Justiz. Gedanken betreffend das öffentliche Recht im Allgemeinen und das Steuerrecht im Besonderen*, in : Justice – Justiz – Giustizia 2013/2, disponible à l'adresse suivante : https://richterzeitung.weblaw.ch/fr/rzissues/2013/2/2348.html__ONCE&login=false (consulté le 11 octobre 2020) (cité : BEUSCH, *Spezialisierung*).

BEUSCH Michael, *Was Kreisschreiben dürfen und was nicht. Abstrakte Gedanken zum Entwurf des kreisschreibens Nr. 7 ESTV (Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privat- ins Geschäftsvermögen)*, in : L'expert-comptable suisse/Der schweizer Treuhänder ST 8/05, 613-616 (cité : BEUSCH, *Kreisschreiben*).

BIAGGINI Giovanni, *Die vollzugslenkende Verwaltungsverordnung : Rechtsnorm oder Faktum ?*, in : ZBl 98/1997, 1-30 (cité : BIAGGINI, *Rechtsnorm oder Faktum ?*).

BLUMENSTEIN Ernst / LOCHER Peter, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7^e éd., Zurich 2016 (cité : BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*).

CHILLÀ Christian, *Analyse sous l'angle fiscal de l'art. 79b al. 3, 1^{re} phrase de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle*, in : RDAF 2014 II 1-11 (cité : CHILLÀ, *Analyse*).

CORNU Laurence, *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique. Les limites imposées par les principes généraux du droit*, thèse de doctorat, Genève/Zurich/Bâle 2014 (cité : CORNU, *Thèse*).

DANON Robert, *Cession transfrontalière de droits de participations*, in : *Évasion fiscale* (Pierre-Marie GLAUSER, édit.), Genève/Zurich/Bâle 2010, 113-148 (cité : DANON, *Cession transfrontalière*).

EGLI Patricia, *Verwaltungsverordnungen als Rechtsquellen des Verwaltungsrechts ?*, in : PJA 2011, 1159-1167 (cité : EGLI, *Rechtsquellen*).

FENNERS Henk / BAUMBERGER Ariste, *Missbrauch der 2. Säule als steuerbegünstigtes Kontokorrent ? Kritische Würdigung von BGE 2C_658/2009 von 12. März 2010*, in : StR 66/2011, 129-136 (cité : FENNERS/BAUMBERGER, *Kritische Würdigung*).

FUCHS Stefan, *Der Vorbehalt der Steuerumgehung, wenn eine Unternehmensnachfolge weder eine Transponierung noch eine indirekte Teilliquidation auslöst*, in : FStR 4/2018, 252-286 (cité : FUCHS, *Steuerumgehung*).

GLAUSER Pierre-Marie, *Évasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA. La lutte contre les abus dans l'impôt sur la consommation*, in : ASA 75, 727-766 (cité : GLAUSER, *Interprétation économique*).

GLAUSER Pierre-Marie, *Évasion fiscale, transposition et holdings d'héritiers. Réflexions sur l'ATF du 26 octobre 2017*, in : RDAF 2018 II 1-20 (cité : GLAUSER, *Réflexions*).

GLAUSER Pierre-Marie, *Notion d'évasion fiscale – Introduction générale*, in : *Évasion fiscale* (Pierre-Marie GLAUSER, édit.), Genève/Zurich/Bâle 2010, 1-19 (cité : GLAUSER, *Évasion fiscale*).

HÜRZELER Marc, *Steuern aus der Sicht des Sozialversicherungsrechts*, in : *Luzerner Beiträge zur Rechtswissenschaft. Band 140* (Marc HÜRZELER / Andrea OPEL, édit.), Zurich 2020 (cité : HÜRZELER, *Steuern*).

HÜRZELER Marc / BIAGGI Raffaella, *Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Sozialversicherungsrecht (AHV/IV/EO/berufliche Vorsorge) in den Jahren 2015 und 2016 (BGE 141 und 142)*, in : ZBJV 153/2017, 864-910 (cité : HÜRZELER/BIAGGI, *Rechtsprechung*, 877).

JAAG Tobias, *Die Verordnung im schweizerischen Recht*, in : ZBl 112/2011, 629-659 (cité : JAAG, *Verordnung*).

KÜNZLI Jörg, *Commentaire de l'article 182 Cst. féd.*, in : Basler Kommentar zum Bundesverfassung (Bernhard WALDMANN / Eva Maria BELSER / Astrid EPINEY, édit.), Bâle 2015 (cité : BSK Cst. féd.-KÜNZLI, *ad art. 182*).

LAFFELY-MAILLARD Gladys, *Commentaire de l'article 33 LIFD*, in : Commentaire romand de la LIFD (Yves NOËL / Florence AUBRY-GIRARDIN, édit.), 2^e éd., Bâle 2017 (cité : CR LIFD- LAFFELY-MAILLARD, *ad art. 33*).

LAFFELY-MAILLARD Gladys, *Planification matrimoniale et successorale en matière d'assurance des 2^e et 3^e piliers. Aspects de droit fiscal*, in : Not@lex 2011, 45-66 (cité : LAFFELY-MAILLARD, *Planification*).

LANG Peter, *Altersvorsorge – Änderungen berufliche Vorsorge. Erste einordnung unter steuerlichen Gesichtspunkten*, in : StR 72/2017, 428-452 (cité : LANG, *Altersvorsorge 2020*).

LANG Peter / MAUTE Wolfgang, *Steuerliche Aspekte der 1. BVG-Revision*, in : StR 59/2004, 2-15 (cité : LANG/MAUTE, *BVG-Revision*).

LAZARRINI Mario / LEDERGERBER Max, *Impacts fiscaux de la 1^{re} révision de la LPP*, in : TREX 2005, 336-339 (LAZZARINI/LEDERGERBER, *Révision LPP*).

LE ROY Yves / SCHOENENBERGER Marie-Bernadette, *Introduction générale au droit suisse*, 4^e éd., Zurich 2015 (LE ROY/SCHOENENBERGER, *Introduction*).

LEUCH Christoph / STRAHM Daniel, *Commentaire de l'article 24a de la loi bernoise sur les impôts*, in : Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz. Band 1 (Christoph LEUCH

/ Peter KÄSTLI / Markus LANGENEGGER, édit.), 2^e éd., Berne 2014, (cité : Praxis-Kommentar BStG-LEUCH/STRAHM, *ad art. 24a*).

LOCHER Peter, *Abschied von der Steuerumgehung*, in : ASA 87/2018, 159-178 (cité : LOCHER, *Steuerumgehung*).

LOCHER Peter, *Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern)*, in : *Festschrift Peter LOCHER* (Urs BEHNISCH / Adriano MARANTELLI, édit.), Berne 2014 (cité : LOCHER, *Praktikabilität*).

MATTEOTTI René, *Entwicklungen im Steuerrecht/Le point sur le droit fiscal*, in : RSJ 114/2018, 273-279 (cité : MATTEOTTI, *Entwicklungen*).

MATTEOTTI René, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuergerechtigkeit*, in : RDS 2010, 217-245 (cité : MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit*).

MOOR Pierre / FLÜCKIGER Alexandre / MARTENET Vincent, *Droit administratif. Volume 1 : Les fondements*, 3^e éd., Berne 2012 (cité : MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*).

MOSER Markus, *Die Einkaufsbeschränkungen in der 2. Säule*, in : *Luzerner Beiträge zur Rechtswissenschaft. Band 140* (Marc HÜRZELER / Andrea OPEL, édit.), Zurich 2020 (cité : MOSER, *Einkaufsbeschränkungen*).

MOSER Markus, *Vom Regen in die Traufe ? – Bemerkungen zu den neuen Einkaufsbestimmungen und zur Plafonierung des verisierbaren Lohnes gemäss Art. 79a-c BVG*, in : SZS 2006, 81-105 (cité : MOSER, *Bemerkungen*).

OBERSON Xavier, *Commentaire de l'article 26 MC-OCDE*, in : *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune* (Robert DANON / Daniel GUTMANN / Xavier OBERSON/Pasquale PISTONE, édit.), Bâle 2014 (cité OBERSON, *ad art. 26 MC-OCDE*).

OBERSON Xavier, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., Bâle 2012 (cité : OBERSON, *Droit fiscal*).

OESTERHELT Stefan, *Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, in : ASA 80, 373-396 (cité : OESTERHELT, *OECD-Kommentar*).

OESTERHELT Stefan / GRÜNINGER Harold, *Steuerrrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2010)*, in : SZW 2011, 85-105 (cité : OESTERHELT/GRÜNINGER, *Steuerrrechtliche Entwicklungen*).

PATRY Robert, *Le problème des directives de l'Administration fédérale des contributions*, in : ASA 59, 23-29 (cité : PATRY, *Directives*).

PEDROLI Andrea, *Commentaire de l'art. 102 LIFD*, in : Commentaire romand de la LIFD (Yves NOËL / Florence AUBRY-GIRARDIN, édit.), 2^e éd., Bâle 2017 (cité : CR LIFD-PEDROLI, *ad art. 102*).

PONCE Floran, *L'évasion fiscale en droit interne. État des lieux del'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine*, in : RDAF 2010 II 125-167 (cité : PONCE, *Évasion fiscale*).

PORTALIS Jean-Étienne-Marie, *Discours, rapports et travaux inédits sur le Code civil* (Frédéric PORTALIS, édit.), Paris 1844.

REICH Markus, *Steuerrecht*, 3^{ème} éd., Zurich 2020 (cité : REICH, *Steuerrecht*).

REICH Markus / HELBING Andreas / DUSS Fabian, *Commentaire de l'art. 20a LIFD*, in : Basler Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) (Martin ZWEIFEL / Michael BEUSCH, édit.), Bâle 2017 (BSK LIFD-REICH/HELBING/DUSS *ad art. 20a*).

SCHNEIDER Jacques-André, *Commentaire de l'article 79b LPP*, in : Commentaire de droit suisse des assurances sociales. LPP et LFLP (Jacques-André SCHNEIDER / Thomas GEISER / Thomas GÄCHTER, édit.), Berne 2010 (cité : Commentaire LPP/LFLP-SCHNEIDER, *ad art. 79b LPP*).

SCHREIBER Susanne, *1. Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques / TF 2C_168/2017 du 26 octobre 2017 = RDAF 2018 II 182 [Impôt sur le revenu, transposition, évasion fiscale]*, in : RDAF 2019 II 45-47 (cité : SCHREIBER, *Commentaire d'arrêt*).

SCHREIBER Susanne / BADER Daniel / DIEFENBACHER Cyrill / SCHNEIDER Michael, *Praxis zur indirekten Teilliquidation - Eine Standortbestimmung*, in: ZStP, 4/2018 (cité : SCHREIBER/BADER/DIEFENBACHER/SCHNEIDER, *Indirekte Teilliquidation*).

SIMONEK Madeleine, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2005. Direkte Bundessteuer*, in : ASA 76, 1-23, (cité : SIMONEK, *Rechtsprechung 2005*).

STEINAUER Paul-Henri, *Le Titre préliminaire du Code civil*, Bâle 2009 (Traité de droit privé suisse II/1) (STEINAUER, *Traité*).

SULMONI John, *Trasposizione : un ritorno alle origini !*, in : NF 8/2020, 490-501 (cité : SULMONI, *Trasposizione*).

UHLMANN Felix / BINDER Iris, *Verwaltungsverordnungen in der Rechtsetzung : Gedanken über Pechmarie*, in : LeGes 2009/2, 151-173 (cité : UHLMANN/BINDER, *Verwaltungsverordnungen*).

VUILLEUMIER Frédéric, *L'évasion fiscale en matière d'impôts directs. Questions choisies et cas classiques*, in *Évasion fiscale* (Pierre-Marie GLAUSER, édit.), Genève/Zurich/Bâle 2010, 77-112 (cité : GLAUSER, *Évasion fiscale*).

WÄFLER-MEIER Sirgit / ZAMPIERI Marco, *Missbrauchsfälle in der 2. Säule : Erkenntnisse aus der Rechtsprechung des Jahres 2010*, in : StR 66/2011, 374-386 (cité : WÄFLER-MEIER/ZAMPIERI, *Rechtsprechung 2010*).

WERRO Franz, *Commentaire de l'art. 1^{er} CC*, in : *Commentaire romand du Code civil I* (Pascal PICHONNAZ/Bénédict FOËX, édit.), Bâle 2010 (cité : CR CC I-WERRO).

ZÜGER Marina, *Les nouvelles dispositions d'ordre fiscal de la LPP*, in : TREX 2007, 215-222 (la version allemande a été publiée aux pages 206-214) (cité : ZÜGER, *Nouvelles dispositions LPP*).

ZÜGER Marina, *Steuerliche Missbräuche nach Inkrafttreten der 1. BVG-Revision*, in : ASA 75, 513-554 (cité : ZÜGER, *Missbräuche*).

Divers

COMITÉ CSI, *Analyse relative à l'application concrète de l'arrêt du Tribunal fédéral du 12 mars 2010 (2C_658/2009). Déduction des rachats et versements ultérieurs sous forme de capital (Portée de l'art. 79b al. 3 LPP sur le plan fiscal)*, 3 novembre 2010, disponible à l'adresse suivante : <https://www.steuerkonferenz.ch/fr/index.php?Documents:Analyses> (consulté le 4 octobre 2020) (cité : COMITÉ CSI, *Analyse de l'arrêt du TF, 2C_658/2009*).

Loi fédérale sur la réforme de la prévoyance vieillesse 2020, 17.03.2017, FF 2017 2217.

Message du Conseil fédéral concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II), FF 2005 4469 (cité : Message 2005).

Message du Conseil fédéral concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17), FF 2018 2565 (cité : Message 2018).

OFAS, Bulletin de la prévoyance professionnelle n° 121, 6.1.2011, disponible à l'adresse suivante : <https://sozialversicherungen.admin.ch/fr/d/6586/download> (consulté le 4 octobre 2020) (cité : OFAS, Bulletin n° 121).

OFAS, Bulletin de la prévoyance professionnelle n° 110, 15.1.2009, disponible à l'adresse suivante : <https://sozialversicherungen.admin.ch/fr/d/6575/download> (consulté le 4 octobre 2020) (cité : OFAS, Bulletin n° 110).

OFAS, Bulletin de la prévoyance professionnelle n° 93, 11.7.2006, disponible à l'adresse suivante : <https://sozialversicherungen.admin.ch/fr/d/6558/download> (consulté le 4 octobre 2020) (cité : OFAS, Bulletin n° 93).

OFAS, Bulletin de la prévoyance professionnelle n° 88, 28.11.2005, disponible à l'adresse suivante : <https://sozialversicherungen.admin.ch/fr/d/6553/download> (consulté le 4 octobre 2020) (cité : OFAS, Bulletin n° 88).

BEHNISCH Urs (Président de la Commission), Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Systems der direkten Steuern auf Lücken (Expertenkommission Steuerlücken), Berne 1998, disponible à l'adresse suivante : https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Zahlen_fakten/gutachten/verteilung/Expertenkommission%20Steuerlücken%20von%201998.pdf.download.pdf/wohlstand_4.pdf (cité: BEHNISCH, *Bericht*).

Table de la jurisprudence citée

(les références aux publications privées ne visent pas l'exhaustivité, mais sont simplement indicatives et furent celles utilisées dans nos recherches)

Arrêts du Tribunal fédéral publiés au recueil officiel

01.12.1933	ATF 59 I 272	-
15.10.1979	ATF 105 Ib 348	-
25.02.1988	ATF 114 Ib 27	-
29.11.1991	ATF 117 Ib 225	-
18.11.1994	ATF 120 Ia 343	-
24.11.1995	ATF 121 II 473	ASA 65, 477
31.01.1997	ATF 123 II 16	-
07.05.2002	ATF 128 I 167	-
18.03.2003	ATF 129 V 200	-
09.08.2005	ATF 131 II 627	RDAF 2005 II 532
25.11.2004	ATF 131 V 42	-
04.09.2007	ATF 133 II 305	-
15.05.2007	ATF 133 V 346	-
19.03.2012	ATF 138 II 239	-
12.10.2012	ATF 138 II 536	-
26.11.2013	ATF 140 II 88	-
07.08.2015	ATF 141 II 338	-
31.05.2016	ATF 142 II 113	-
24.05.2016	ATF 142 II 182	-
18.07.2016	ATF 142 II 399	RDAF 2017 II 405 RF 2017, 36
01.03.2016	ATF 142 V 169	ASA 84 730

12.09.2016	ATF 143 II 136	-
03.11.2017	ATF 144 II 130	-
30.01.2019	ATF 145 II 2	-
16.12.2019	ATF 146 II 111	ASA 88 815

Arrêts du Tribunal fédéral non publiés au recueil officiel

13.08.2003	TF, 2A.440/2002 et 2A.441/2002	RF 2003, 879
22.12.2003	TF, 2A.247/2003	-
11.06.2004	TF, 2A.331/2003	RDAF 2004 II 360 RF 2004, 678 ASA 73, 402
14.03.2006	TF, 2A.461/2005	RDAF 2007 II 230
05.12.2008	TF, 2A.100/2007	-
10.07.2009	TF, 2C_103/2009	-
24.11.2010	TF, 2C_614/2010	-
28.01.2011	TF, 2C_388/2010 et 2C_389/2010	-
12.03.2010	TF, 2C_658/2009 et 2C_659/2009	RDAF 2011 II 44 RF 2010, 860
18.06.2010	TF, 2C_43/2010	ASA 79, 691
19.08.2010	TF, 2C_538/2009	-
05.11.2010	TF, 2C_240/2010	-
24.11.2010	TF, 2C_614/2010	-
11.10.2011	TF, 2C_95/2011	ASA 81, 71 RDAF 2012 II 72 RF 66/2011, 963
31.05.2012	TF, 2C_906/2010	-
13.09.2013	TF, 2C_243/2013 et 2C_244/2013	ASA 82, 232

18.09.2013	TF, 2C_309/2013 et 2C_310/2013	-
05.12.2013	TF, 2C_450/2013	-
18.12.2013	TF, 2C_499/2013 et 2C_500/2013	-
15.01.2015	TF, 2C_488/2014 et 2C_489/2014	-
31.05.2015	TF, 2C_768/2014 et 2C_769/2014	-
30.06.2015	TF, 2C_1051/2014 et 2C_1052/2014	-
17.08.2015	TF, 2C_264/2014	-
31.08.2015	TF, 2C_775/2014 et 2C_776/2014	RDAF 2015 II 483
15.12.2016	TF, 2C_216/2014	-
16.10.2017	TF, 2C_168/2017	RDAF 2018 II 182 RF 2018, 148
14.06.2017	TF, 2C_895/2016 et 2C_896/2016	Revue de l'avocat 2017, 394
29.10.2018	TF, 2C_695/2017	-
28.03.2019	TF, 2C_702/2018 et 2C_703/2018	RDAF 2019 II 385.
18.09.2019	TF, 2C_849/2018	-
04.11.2019	TF, 2C_29/2017	-
16.12.2019	TF, 2C_209/2017	-
16.01.2020	TF, 2C_681/2018 et 2C_692/2018	RDAF 2020 II 220 RF 2020, 312
09.03.2020	TF, 2C_202/2017	-
04.05.2020	TF, 2C_652/2018	-
12.05.2020	TF, 2C_731/2019	-
19.05.2020	TF, 2C_880/2018	-
17.08.2020	TF, 2C_493/2019	-

Arrêts des tribunaux cantonaux

09.12.2012	TC-FR, 604-2010 170/171	RDAF 2013 II 273 RF 2013, 393 RFJ 2012, 415
10.01.2019	TC-VD, FI.2018.0144	RF 2019 p. 371

Liste des abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
al.	alinéa
art.	article(s)
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht (Archives fiscales suisses)
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral publié au recueil officiel
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BO [année] E [page]	Bulletin officiel du Conseil des États
BO [année] N [page]	Bulletin officiel du Conseil national
BSK	Basler Kommentar
c.	considérant
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210)
CDI	Convention de double imposition
cf.	<i>confer</i>
ch.	chiffre
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Code des obligations) (RS 220)
CR	Commentaire romand
CSI	Conférence suisse des impôts
Cst. féd.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
éd.	édition
édit.	éditeur(s)
FF	Feuille fédérale
let.	lettre
LFLP	Loi fédérale du 17 décembre 1993 sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle, vieillesse, survivants et invalidité (RS 831.42)
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14)

LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (RS 642.21)
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11)
LPP	Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle du 25 juin 1982 (RS 831.40)
MC OCDE	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune émis par l'OCDE
N	numéro marginal
n°	numéro
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OFAS	Office fédéral des assurances sociales
OPP2	Ordonnance du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle, vieillesse, survivants et invalidité
PPT	<i>Principal Purpose Test</i>
RDAF	Revue de droit administratif et fiscal
RF	Revue fiscale / Steuerrevue
RFJ	Revue fribourgeoise de jurisprudence
RO	Recueil officiel de la législation fédérale
RS	Recueil systématique du droit fédéral
s.	et suivant(e)
ss	et suivant(e)s
ST	Der Schweizer Treuhänder
TF	Tribunal fédéral
VD	Vaud

Déclaration de l'auteur

J'atteste que dans ce texte toute affirmation qui n'est pas le fruit de ma réflexion personnelle est attribuée à sa source et que tout passage recopié d'une autre source est en outre placée entre guillemets.

Lieu et date :

Nom, prénom :

Signature :