

Journée 2006 de droit bancaire et financier

Christian Bovet
Mario Giovanoli
Nicolas Jeandin
Saverio Lembo
Vincent Martenet
Xavier Oberson
Luc Thévenoz
Urs Zulauf

Sous la direction de
Luc Thévenoz et Christian Bovet

Schulthess § 2007

SOMMAIRE

| | |
|--|-----|
| Avant-propos | 5 |
| Auteurs | 7 |
| Sommaire | 11 |
| Abréviations | 13 |
| | |
| Le séquestre civil et la localisation des avoirs bancaires Nicolas Jeandin & Saverio Lembo | 21 |
| | |
| Créer et gérer des trusts en Suisse après l'adoption de la Convention de La Haye Luc Thévenoz | 51 |
| | |
| L'imposition des sociétés dites "offshore": Un arsenal peu cohérent de mesures disparates Xavier Oberson | 107 |
| | |
| Jurisprudence bancaire et financière 2005-2006 en Suisse (droit privé) Mario Giovanoli | 129 |
| | |
| Procédure devant la CFB ("enforcement"): drame en cinq actes et épilogue Urs Zulauf | 165 |
| | |
| De la CFB 2007 à la FINMA 20.. Christian Bovet | 197 |
| | |
| Chronique de la jurisprudence administrative et de la réglementation Vincent Martenet | 219 |
| | |
| Réglementation bancaire et financière: inventaire des projets en cours | 247 |
| | |
| Table des matières | 273 |

L'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS DITES "OFFSHORE" : UN ARSENAL PEU COHÉRENT DE MESURES DISPARATES

Xavier Oberson*

I. Introduction

Dans les relations internationales, la Suisse connaît, en principe, le système classique de l'imposition mondiale des résidents (assujettissement illimité) et de l'imposition limitée des non-résidents sur certains revenus trouvant leur source sur territoire suisse. Les contribuables assujettis de façon illimitée, à savoir les personnes physiques domiciliées ou les personnes morales disposant d'un siège en Suisse, sont toutefois exemptés sur les revenus ou les bénéfices attribuables à une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger. En l'absence de rattachement (personnel ou économique) en Suisse, les personnes morales dont le siège se trouve à l'étranger ne sont pas soumises aux impôts suisses.

Contrairement à de nombreux Etats, la Suisse ne connaît pas en droit interne de régime dit de "société étrangère contrôlée"¹. Il s'agit de règles qui permettent, à des conditions strictement définies dans la loi, d'attribuer, auprès de contribuables (personnes physiques ou morales) assujettis dans un Etat, les bénéfices réalisés par des sociétés étrangères qu'ils contrôlent et qui bénéficient dans l'Etat de siège d'un régime fiscal de faveur². La plupart du temps, ces règles s'attaquent essentiellement aux revenus passifs générés dans la société étrangère. Dans la règle, pour éviter une éventuelle double imposition, le droit interne accorde toutefois un crédit sur les montants d'impôts payés dans l'Etat de la société contrôlée.

En l'absence d'un régime de société étrangère contrôlée, il est *a priori* tentant pour une personne physique ou morale résidant en Suisse de localiser une entreprise dans un pays à fiscalité favorable pour essayer d'éviter la charge fiscale suisse. Dans la mesure où les conditions d'assujettissement à l'étranger sont bien

* Professeur à l'Université de Genève, avocat.

¹ Voir à ce propos OCDE, *Législation relative aux sociétés étrangères contrôlées*, Paris 1996.

² Introduites à la fin des années soixante par les Etats-Unis (la fameuse "Subpart F"), ces règles internes ont été ensuite mises en œuvre par de nombreux Etats, dont l'Allemagne, la France, la Grande-Bretagne et l'Italie. Outre leur complexité, elles posent de nombreux problèmes de compatibilité avec le droit fiscal international. Voir à ce propos ALTENBURGER (2001/02), p. 489 et NOËL (2000), p. 135. Ces règles sont également mises à mal dans le cadre du droit communautaire.

établies, la Suisse devra alors exempter les bénéfices attribuables à cette entreprise. De plus, même si cette société est contrôlée par une personne en Suisse, le droit suisse ne permet pas d'attribuer les bénéfices étrangers à la personne résidant en Suisse qui contrôle la structure.

Depuis quelques années, la pratique s'est toutefois nettement durcie. Peu à peu, les tribunaux suisses ont été amenés à fixer des règles anti-abus face à des structures offshore mises en place ou contrôlées par des entreprises ou des personnes physiques résidant en Suisse. Notons que le terme de société offshore ne désigne pas un type spécifique de société. Fondamentalement, on entend par ce terme une société de capitaux, sise dans un pays étranger, dont le taux d'imposition est particulièrement favorable. En pratique, ces sociétés sont généralement, mais pas nécessairement, domiciliées dans des paradis fiscaux³.

Notre propos, après un bref panorama des différentes approches préconisées par la jurisprudence et la législation, est de tenter de mettre un peu de systématique dans cet arsenal qui tend à se développer dans diverses directions, pas nécessairement coordonnées, au gré des cas, parfois rocambolesques, qui sont examinés par la jurisprudence. Nous laisserons toutefois délibérément de côté les problèmes posés par la TVA, qui mériteraient un développement supplémentaire.

II. Six mesures anti-abus pour lutter contre les sociétés offshore

A. La théorie de la transparence fiscale

1. *Le point de départ: les relations intercantionales*

a) Introduction

La Suisse connaît un régime fiscal complexe en droit interne, de par la juxtaposition des souverainetés fiscales (Confédération, cantons et communes). La différence de taux entre les cantons, notamment, a conduit à une réelle concurrence fiscale. Dans les relations intercantionales, la Suisse a toujours utilisé le système de l'exemption. Partant, certaines entreprises ont opté pour une implantation, voire une délocalisation, dans un canton à fiscalité plus favorable. Très tôt, la jurisprudence a été ainsi amenée à trancher des situations abusives de mise en œuvre de structures dépourvues de substance dans des cantons à fiscalité réduite. Fondamentalement, le Tribunal fédéral a développé, dans ce contexte, deux mesures anti-abus: (i) la transparence fiscale et (ii) la localisation au siège de la direction effective d'une société.

³ Voir à ce sujet OCDE, *Coopération fiscale, vers l'établissement de règles du jeu équitable*, Paris 2006; OCDE, *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial*, Paris 1998; OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, Paris 1987.

b) L'évolution de la jurisprudence

L'idée de ne pas reconnaître la personnalité morale d'une société anonyme constituée aux fins d'évasion fiscale est évoquée dans un premier arrêt datant de 1906⁴. Dans cette affaire, un contribuable résidant d'Obwald a tenté en vain de faire détenir un immeuble à Nidwald par une société anonyme sise dans le même canton, aux fins d'obtenir la pleine déduction des intérêts passifs. Le Tribunal fédéral a considéré que l'approche de l'administration, fondée sur la réalité économique, n'était pas arbitraire.

Notre Haute Cour s'est prononcée sur le problème de transparence également dans un arrêt *Honegger-Schellenberg* de 1926⁵. Il s'agissait d'un entrepreneur domicilié dans le canton de Zurich, associé d'une société en commandite zurichoise portant son nom, et fondateur d'une fondation de famille établie dans le canton de Zoug. Le recourant prétendait que la fortune et le revenu attribuables à la fondation devaient être imposés au taux de Zoug, plus avantageux que celui de Zurich. Le Tribunal fédéral ne l'a pas suivi, dans la mesure où la création de la fondation dans le canton de Zoug était constitutive d'une évasion fiscale. Partant, la fortune et le revenu de la fondation sont restés imposables dans le canton de Zurich, domicile du recourant. Cette jurisprudence a été confirmée par la suite⁶.

De ces premiers arrêts, on peut dégager la règle selon laquelle, en matière de conflits intercantonaux, les cantons peuvent ne pas reconnaître l'existence d'une personne morale lorsqu'il est établi: (i) que ses bénéficiaires et ses fonds propres appartiennent en réalité à une autre personne et (ii) que la personne morale a été créée dans le but d'éluder la loi fiscale.

Le Tribunal fédéral n'avait pas encore examiné l'hypothèse où seule la première de ces conditions serait réalisée. Il se penche sur cette question dans un arrêt *Société pour l'industrie de l'aluminium (AIAG)* du 1^{er} décembre 1933⁷. Cette affaire opposait les cantons du Valais et de Schaffhouse au sujet de la répartition intercantonale entre une société mère de fabrication et de participations située à Schaffhouse (AIAG) détenant l'intégralité des actions d'une filiale sise dans le canton du Valais (ITAG). AIAG détenait des usines en Valais, en Allemagne et en Autriche. Les usines les plus importantes se trouvaient en Valais (à Chippis et Sierre). Quant à la filiale (ITAG), elle effectuait une partie de l'exploitation sur des installations de la société mère. Le canton du Valais faisait valoir que la société mère et la filiale ne formaient en réalité qu'un seul et même contribuable. De la sorte, le canton du Valais prétendait que la filiale valaisanne constituait un

⁴ ATF 32 I 630; voir aussi MATTEOTTI (2003), p. 160.

⁵ ATF 52 I 375.

⁶ ATF 53 I 440; 55 I 379.

⁷ ATF 59 I 272.

établissement stable de sa mère, avec à la clé une répartition intercantonale plus favorable pour ce canton, tant en ce qui concerne la fortune que les bénéfices.

Le Tribunal fédéral a rappelé tout d'abord que le principe de l'indépendance des sociétés anonymes n'est pas remis en cause du simple fait que la première possède la totalité des actions de la seconde et la domine entièrement. En effet, une société anonyme peut très bien exister alors même que ses actions sont toutes réunies dans la même main. En revanche, il admet la possibilité de nier l'existence d'une personne morale, en imposant son bénéficiaire directement auprès de la personne physique ou morale qui en a été la fondatrice, si deux conditions sont réalisées : (i) nonobstant le transfert des revenus à la société, son fondateur continue, en fait et économiquement parlant, d'être le maître et le bénéficiaire des valeurs et revenus transférés et (ii) la personne morale a été créée dans le seul but de diminuer le montant de l'impôt. Cet arrêt confirme donc bien la nécessité des deux conditions cumulatives.

En l'espèce, selon notre Haute Cour, le fait, pour AIAG, de se décharger de l'exploitation sur ITAG, dont elle possède les actions, n'a généralement pas pour conséquence de diminuer la charge fiscale mais de l'augmenter, car le revenu et la fortune sont alors imposés deux fois, auprès de la fille et auprès de la mère. Certes, Schaffhouse octroyait peut-être un traitement pour société de participations, mais le privilège n'était accordé qu'aux sociétés qui n'avaient pas d'exploitation dans le canton. Partant, le canton du Valais a été débouté et la personnalité morale de AIAG confirmée.

Le Tribunal fédéral a été amené une nouvelle fois à examiner l'opportunité d'un *Durchgriff* dans un arrêt du 13 novembre 1969⁸. Il juge transparente une société immobilière, détenue par une société Y Holding, possédant comme seul actif une maison de vacances utilisée exclusivement par l'actionnaire de la holding et sa famille, ce qui conduit à un assujettissement de l'actionnaire au lieu de situation de l'immeuble. En d'autres termes, l'actionnaire est en réalité – économiquement parlant – propriétaire dans le canton où il est assujetti limité. Cela implique que les actions de la société immobilière ne peuvent plus être prises en compte dans l'imposition de Y Holding, que le recourant contrôle de toute manière.

Divers arrêts ultérieurs confirment la possibilité de faire abstraction de la dualité juridique, notamment lorsqu'une société est détenue par un seul actionnaire et est opposée aux tiers de façon contraire à la bonne foi pour en retirer des avantages abusifs⁹. La jurisprudence opère toutefois une distinction suivant le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral. Ainsi, en matière cantonale, sous l'angle de l'examen limité à l'arbitraire, notre Haute Cour admet que l'administration puisse faire abstraction de la forme juridique lorsque des raisons objectives et

⁸ Archives 40, 210 ss.

⁹ ATF 97 II 293; 92 II 164.

sérieuses le justifient, mais elle ne saurait invoquer tantôt l'unité économique, tantôt la dualité juridique¹⁰. En revanche, lorsque le Tribunal fédéral dispose d'un libre pouvoir d'examen, soit pour les impôts fédéraux, soit en matière de double imposition intercantonale, il limite le recours à l'unité économique aux cas où la forme juridique à laquelle le contribuable a eu recours est insolite, inadéquate ou anormale et n'a été choisie qu'aux fins d'éluder l'impôt¹¹. Au demeurant, il précise que le contribuable lui-même ne saurait invoquer à son avantage le principe de l'unité économique¹².

On constate donc qu'à partir de cette période, la jurisprudence du Tribunal fédéral est solidement établie¹³. La théorie de l'évasion fiscale sert de fondement à l'admissibilité d'un *Durchgriff*. On remarque toutefois que la première condition, posée initialement par la jurisprudence, à savoir que la fortune et les rendements de l'entité querellée se trouvent, en fait, sous la dépendance d'une autre personne physique ou morale, a entre-temps disparu. Ce faisant, le Tribunal fédéral entrouvre déjà la porte à la solution, dogmatiquement très discutable, tendant à l'attribution auprès d'autres personnes (physiques ou morales) des actifs ou des produits d'une société anonyme considérée comme transparente. Comme on va le voir, le pas dans cette direction sera franchi dans un arrêt du 30 janvier 2006¹⁴, qui ne concerne toutefois pas les relations intercantionales.

2. L'application aux sociétés offshore

L'approche développée dans les relations intercantionales a peu à peu été transposée dans le contexte international. Ainsi, dans un arrêt de 1947, le Tribunal fédéral a été confronté au cas d'une société du Liechtenstein contrôlée par un résident de Suisse. Il a considéré que la personne morale pouvait alors être traitée en transparence. L'actionnaire qui l'avait constituée devait par conséquent être imposé directement, dans la mesure où il était resté économiquement le maître de la fortune et n'avait doté cette fortune auprès de la personne juridique que dans le but d'obtenir un allègement de ses charges fiscales¹⁵. Cette jurisprudence a été confirmée à de nombreuses reprises. Elle est d'ailleurs applicable également aux sociétés de capitaux¹⁶.

¹⁰ ATF 103 I a 23.

¹¹ ATF 109 Ib 110, 113; 103 Ia 23.

¹² ATF 109 Ib 113.

¹³ Voir encore récemment ATF non publié, du 17 octobre 2005 (2P. 177/2004).

¹⁴ ATF du 30 janvier 2006 (2A.145/2005 et 2P92/2005) = StR 2006, 52; voir à ce propos infra.

¹⁵ Archives 16, 216.

¹⁶ Archives 16, 216.

Dès lors, il est possible, lorsque les conditions d'une évasion fiscale sont réalisées, de considérer comme transparente une société offshore constituée par un résident de Suisse aux fins d'éviter les impôts suisses. Encore faut-il que la structure mise en place soit insolite. Cela implique que la société en cause soit dépourvue de substance appropriée et que son implantation ne réponde pas à des raisons économiques objectives.

La doctrine dominante admet l'utilisation de la théorie de l'évasion fiscale en tant que composante du principe de l'interdiction de l'abus de droit¹⁷. Selon cette conception, l'interdiction de l'abus de droit, qui fait partie des principes généraux du droit, prohibe l'utilisation d'une règle fiscale à des fins manifestement contraires à sa finalité.

Selon MATTEOTTI, le *Durchgriff* représente un cas de correction de la loi, dès lors que l'application de celle-ci conduirait à des résultats choquants heurtant le sens de la justice (lacune improprement dite). Une telle correction, qui est avant tout affaire du législateur, ne peut ainsi se concevoir que si l'application de la loi conduisait à violer le principe de l'interdiction de l'arbitraire¹⁸, dont une des composantes est le principe de l'interdiction de l'abus de droit. En effet, pour MATTEOTTI, l'interdiction de l'arbitraire et de l'abus de droit sont l'expression d'une même idée: la garantie d'un minimum de justice, que cela soit dans les rapports entre privés, entre privés et autorité étatiques, ou entre autorités étatiques¹⁹. Partant, dans l'optique d'une interprétation *contra legem*, cela signifie qu'un comblement de lacune – fondé sur l'interdiction de l'arbitraire et de l'abus de droit – doit être effectué lorsque l'application d'une norme interprétée correctement conduit dans le cas d'espèce à un résultat ouvertement choquant, de telle sorte que s'en tenir à la norme remettrait en cause la confiance générale dans le système²⁰. Un tel abus serait réalisé lorsque la non-prise en considération des éléments fiscaux étrangers auprès de l'actionnaire dominant heurterait gravement la justice fiscale et remettrait en cause la confiance de la collectivité dans le système fiscal²¹. Grossièrement parlant, selon cet auteur, trois catégories de transparence peuvent être délimitées: (i) violation systématique des règles légales et statutaires d'orga-

¹⁷ OBERSON (2007), § 4 n. 18; BLUMENSTEIN / LOCHER (2002), p. 30 ss et les nombreuses références.

¹⁸ Certes, la doctrine dominante tend à déduire le principe de l'interdiction de l'abus de droit de celui de la bonne foi. Selon MATTEOTTI, ce dernier principe s'applique aussi dans le cadre de l'application du droit, mais suppose un rapport de confiance spécial entre l'État et le citoyen. Ainsi le principe de la bonne foi protège les attentes fondées découlant d'un rapport individuel entre l'État et le citoyen, tandis que l'interdiction de l'abus de droit doit empêcher les violations grossières qui découleraient d'une application correcte de la loi, MATTEOTTI (2003), p. 165.

¹⁹ MATTEOTTI (2003), p. 159.

²⁰ MATTEOTTI (2003), p. 160.

²¹ MATTEOTTI (2003), p. 221.

nisation et de conduite de l'activité de la société, (ii) mélange des patrimoines ou (iii) absence de ressources ou de substance nécessaires dans la société pour la conduite du but social.

A notre sens, la possibilité d'ignorer la personnalité morale d'une société valablement constituée selon le droit applicable constitue une mesure grave qui porte non seulement atteinte à la sécurité du droit, mais ne peut se fonder sur une base légale claire en droit fiscal suisse. Elle ne saurait par conséquent être admise à la légère. De ce point de vue, nous sommes d'accord avec l'approche très restrictive préconisée par MATTEOTTI. *Le Durchgriff* ne peut être admis en droit fiscal que dans la mesure où l'utilisation du voile corporatif constitue un abus de droit. Savoir si le fondement juridique de l'abus de droit repose sur le principe de la bonne foi (doctrine dominante) ou de l'interdiction de l'arbitraire peut par contre demeurer ouvert en l'état, dans le cadre restreint de cette contribution.

Il nous semble en revanche que, dans ce contexte, l'utilisation de l'interdiction de l'abus de droit, en tant que mesure correctrice d'une lacune législative, ne peut être admise qu'à des conditions sévères. On ne saurait oublier les fondements historiques de la conception du Tribunal fédéral. Il n'y a abus que lorsque deux conditions cumulatives sont réalisées: (i) l'utilisation de la société constitue un cas d'évasion fiscale et (ii) le patrimoine et les rendements de celle-ci appartiennent en réalité à une autre personne (physique ou morale). Pour la détermination des conditions d'une évasion fiscale, on examinera en particulier: la substance (locaux, personnel, activité effective) de la société offshore; l'adéquation entre les fonctions prétendument exercées et celles effectivement réalisées; les compétences réelles du personnel local et de la direction; la justification économique du siège choisi; l'existence d'une place financière locale avec une surveillance adéquate.

B. La théorie de la gestion effective

1. La jurisprudence intercantonale

En matière de double imposition intercantonale, le TF a jugé que le lieu de l'administration effective se trouvait à l'endroit où la société avait le centre effectif et économique de son existence, à l'endroit où est assurée la gestion qui, normalement, se déploie au siège de la société²², à l'endroit où sont accomplis les actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire²³. La jurisprudence admet, à certaines conditions, que le siège d'une société ne soit pas reconnu lorsque l'on doit admettre qu'il s'agit d'une simple “boîte aux lettres” (*Briefkastendomizil*)²⁴. Il en va ainsi, par exemple, lorsque, à l'adresse de la société, celle-ci ne

²² ATF 54 I 301 consid. 2 p. 308.

²³ ATF 50 I 100 consid. 2 p. 103.

²⁴ Voir notamment LOCHER/LOCHER, § 4 I B n. 17 ss.

dispose ni de bureau ni de personnel ou d'installations et que la comptabilité est tenue à l'extérieur²⁵, ou que la société n'est même pas joignable par téléphone²⁶. Le siège d'une holding n'est également que de pure forme lorsque les actes usuels de la société sont effectués à un autre endroit²⁷.

2. *L'application aux sociétés offshore*

a) Les impôts directs sur le bénéfice et sur le capital

La doctrine admet que la jurisprudence développée dans les relations intercantionales doit également s'appliquer s'agissant de la détermination de l'administration effective, au sens de l'art. 50 LIFD, respectivement 20 LHID²⁸. Toutefois, dans les relations internationales, il n'est pas nécessaire que le siège soit purement formel; le siège de direction effective d'une société étrangère est en Suisse lorsque les décisions nécessaires pour la conduite courante de la société sont prises dans ce pays²⁹.

Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se pencher plus avant sur la détermination du centre de la "direction effective" d'une société de *trading* de pétrole, dont le siège se trouvait dans un paradis fiscal (BVI), mais qui était en fait gérée depuis les locaux de sa filiale, une société de service sise à Genève³⁰. Certes, la délimitation du lieu de direction effective est avant tout une analyse de toutes les circonstances du cas d'espèce et s'effectue sur la base d'indices. Cela dit, le critère déterminant est le lieu où se déploient les activités courantes de la société (*day to day business*), soit l'endroit où sont effectués les actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire³¹. L'accent est mis sur l'activité de direction, par opposition à l'activité administrative d'exécution. De même, pour le Tribunal fédéral, le lieu où sont prises les décisions stratégiques de l'entreprise ainsi que l'endroit de supervision des organes, même s'ils ne sont pas sans importance, jouent un rôle secondaire (même arrêté). Comme autres indices, secondaires, on peut également citer: le lieu où les opérations purement administratives (comptabilité, correspondance) s'effectuent, voire celui où les documents sont conservés. Ne sont en principe pas pertinents le lieu où se tiennent les séances du conseil d'administration ou celui de résidence des actionnaires. Toutefois, si l'actionnaire est aussi administrateur délégué et prend les décisions de gestion, alors la direc-

²⁵ ATF du 29 avril 1999; LOCHER/LOCHER, § 4 B n. 19.

²⁶ ATF du 5 septembre 1985; LOCHER/LOCHER, § 4 B n. 18.

²⁷ ATF du 21 octobre 1964; LOCHER/LOCHER, § 4 B n. 13.

²⁸ LOCHER (2004), n. 6 ad art. 50 DBG.

²⁹ LOCHER (2004), n. 6 ad art. 50 DBG; MÄUSLI (1993), p. 82.

³⁰ ATF du 4 décembre 2003, StR 2004, 524.

³¹ Voir aussi ATHANAS/WIDMER, in: ZWEIFEL/ATHANAS (2000), n. 10 ad art. 50.

tion effective devrait coïncider avec le lieu où il réside³². Enfin, lorsque cette activité de direction courante est exercée en plusieurs endroits, est déterminant celui où elle est déployée de manière prépondérante, à savoir où se situe son centre de gravité³³.

En l'espèce, constatant que l'activité courante de la société se déployait depuis la Suisse, plus précisément dans les locaux de la filiale de la société de service, le Tribunal fédéral a confirmé l'assujettissement illimité de la BVI en Suisse.

Cette jurisprudence, importante en pratique, offre à l'administration un moyen efficace pour lutter contre les sociétés offshore, pures boîtes aux lettres, qui sont en fait gérées depuis la Suisse. Ces sociétés sont en effet assujetties illimitées aux impôts suisses sur le bénéfice et le capital (au niveau cantonal).

b) L'impôt anticipé

De plus, si l'art. 50 LIFD, respectivement 20 LHID, se concentre sur le bénéfice imposable (voir les fonds propres pour l'impôt cantonal sur le capital), un problème supplémentaire peut surgir au niveau des distributions – ouvertes ou cachées – de bénéfices aux actionnaires. L'art. 9 LIA considère également comme des sociétés suisses les sociétés à l'étranger qui ont le siège de l'administration effective en Suisse et y exercent une activité. Les sociétés offshore gérées depuis la Suisse risquent donc d'être également soumises à l'impôt anticipé sur les distributions de dividendes ou les éventuelles prestations appréciables en argent accordées aux actionnaires ou à leurs proches. Contrairement à la LIFD, l'impôt anticipé pose toutefois une condition supplémentaire qui est celle de l'exercice d'une activité en Suisse (*Geschäftstätigkeit* dans le texte allemand). En principe, on exige une activité effective sur le marché suisse provoquant des revenus de source suisse.

Dans une affaire célèbre, le Tribunal fédéral a par exemple jugé qu'une société étrangère, gérée effectivement depuis la Suisse et qui accepte dans ce pays des fonds contre intérêts, peut être considérée comme domiciliée en Suisse, au sens de l'art. 9 LIA³⁴. PFUND adopte notamment une vision restrictive de la notion d'activité en Suisse. Peu importe selon lui le type d'activité (commerciale ou entreprise de fabrication), celle-ci “muss aber berufsmässige Ausübung einer organisierten wirtschaftlichen Tätigkeit sein, mit dem Ziel von Produktion oder Austausch von Gütern oder Diensten”³⁵. Cette conception restrictive nous paraît devoir être retenue. Elle correspond d'ailleurs à l'intention du législateur qui était de lutter contre l'évasion fiscale³⁶. En pratique, l'AFC estime toutefois qu'il n'est

³² STE 1986 A.24.22.N. 2.

³³ ATF du 4 décembre 2003 (2A.321/2003).

³⁴ ATF 104 Ib 220 = RDAF 1981, 325; ATF 107 Ib 98 = RDAF 1983, 28.

³⁵ N° 1.17 ad art. 9 al. 1 LIA.

³⁶ En ce sens, PFUND (1971), n. 1.13 ad art. 9 al. 1 LIA.

pas exclu qu'une société holding pure dont le siège se trouve à l'étranger puisse avoir une activité en Suisse, même si son but social est limité à la détention de participations³⁷. Cette opinion est notamment soutenue par HOCHREUTENER qui admet qu'une société holding est active, dès lors que son activité correspond à son but social qui est de détenir, administrer et gérer des participations³⁸.

C. La présence d'un établissement stable en Suisse

Une autre manière d'appréhender les bénéfices réalisés par une société offshore qui déploie une activité en Suisse consiste à vérifier si celle-ci n'exploite pas un établissement stable en Suisse. Dans l'affirmative, le bénéfice qui est attribuable à cet établissement est alors soumis à l'impôt en Suisse. Constitue un établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise ou d'une personne exerçant une activité libérale (par exemple, succursale, usine, atelier, comptoir de ventes, représentation permanente, mines, ainsi que les chantiers de montage ouverts pendant plus de 12 mois) (art. 51 al. 2 LIFD). On pourrait ainsi imaginer qu'une société offshore, dont l'activité en Suisse se déploierait dans des locaux propres ou simplement mis à sa disposition, constituerait un établissement stable.

A notre connaissance, le problème n'est pas théorique. Dans un arrêt du 5 février 1982³⁹, le Tribunal fédéral a considéré qu'une société suisse, qui avait conclu un contrat de management avec une société aux Bermudes, pouvait faire l'objet d'une demande de sûretés pour assurer le paiement des impôts sur le bénéfice, du moins sur la base d'un examen *prima facie* du dossier.

De même, dans le célèbre arrêt *Tradax*⁴⁰, le Tribunal fédéral a confirmé l'inscription de succursales à Genève de la société Tradax International et Tradax export, sises à Panama. Constituées comme sociétés de services pour les autres sociétés du groupe, deux sociétés genevoises avaient en effet reçu des mandats en vertu desquels elles exerçaient des activités commerciales au nom et pour le compte des deux entités panaméennes. Dans ce but, elles utilisaient en général le papier à lettres de la société panaméenne représentée, avec mention du nom de la société suisse comme adresse et signature. Sous l'angle fiscal, bien que l'arrêt ne se prononce pas sur cette question, on devrait considérer que les succursales en question constituent des établissements stables, provoquant un assujettissement limité en Suisse.

³⁷ Praxis n° 7 ad art. 9 al. 1 LIA.

³⁸ HOCHREUTENER (2005), p. 477.

³⁹ ATF 108 Ib 44.

⁴⁰ ATF 108 II 122.

Dans cette hypothèse, conformément à l’art. 52 al. 4 LIFD, une société serait imposable en Suisse sur le bénéfice qu’elle réalise en Suisse. La détermination du bénéfice imposable s’effectue selon la méthode objective (directe)⁴¹. Le Tribunal fédéral vient d’ailleurs de confirmer que l’application de la méthode directe (objective) est conforme à l’art. 52 al. 4 LIFD et au principe de non-discrimination garanti par les CDI, en l’occurrence l’art. 26 al. 3 CDI/France⁴². De même, au niveau cantonal, la fortune commerciale de l’établissement stable serait soumise à l’impôt sur le capital.

En revanche, l’impôt anticipé ne serait alors pas dû, faute d’une société anonyme en Suisse.

D. La théorie du mandataire (Panama)

Dans un arrêt important, mais heureusement isolé⁴³, le Tribunal fédéral s’est écarté de la théorie de l’évasion fiscale pour appréhender auprès de la société mère, sise en Suisse, le gain en capital réalisé par sa filiale panaméenne. Cet arrêt a déjà été commenté lors d’une précédente Journée de droit bancaire⁴⁴. En substance, une holding suisse avait utilisé une filiale au Panama pour apparaître et acquérir, dans un premier temps, les titres d’une société anglaise concurrente, dans le cadre d’une OPA inamicale. Cette OPA ayant finalement échoué, la filiale panaméenne a ensuite vendu les titres déjà acquis, réalisant de la sorte une importante plus-value. Notre Haute Cour a estimé que la filiale panaméenne avait en réalité agi en tant que mandataire de sa mère en Suisse. Partant, la société mère était tenue de comptabiliser le gain réalisé offshore en tant que créance, sur la base de l’art. 400 CO, et réalisait du même coup un bénéfice imposable en Suisse.

Cet arrêt, critiqué en doctrine⁴⁵, ouvre la porte à une sorte de fiscalité des groupes transfrontières que le Tribunal fédéral a pourtant rejetée dans d’autres arrêts⁴⁶. A notre sens, cette jurisprudence ne saurait s’expliquer que par les circonstances tout à fait particulières et exceptionnelles du cas d’espèce. Elle ne peut entrer en considération que si l’on arrive à construire juridiquement l’existence d’un rapport de mandat entre une société suisse et sa filiale, sise à l’étranger, ce qui sera rarement le cas.

⁴¹ Sur cette méthode, voir OBERSON (2004), § 8 n. 293 ss.

⁴² ATF du 28 novembre 2005, StR 2006, p. 433.

⁴³ Archives 65, 51 = StE 1995 B 72.11 n° 3.

⁴⁴ OBERSON (1995), p. 97 ss.

⁴⁵ Voir NEUHAUS (1996), p. 505 ss; HÖHN / WALDBURGER (2001), II, § 17 n. 18 et les nombreuses références citées.

⁴⁶ Voir notamment ATF 110 Ib 127.

E. La problématique des prix de transfert (prestation appréciable en argent)

1. Généralités

Les transactions effectuées à l'égard d'une société offshore, contrôlée par un groupe où une personne résidant en Suisse, peuvent également être revues à la lumière des principes dégagés par la jurisprudence en matière de prestations appréciables en argent.

Pour mémoire, selon la jurisprudence constante, constituent des prestations appréciables en argent toutes les attributions faites par une société de capitaux à l'actionnaire ou à une personne qui lui est proche et dont le fondement réside exclusivement dans le rapport de participation⁴⁷. Plus précisément, il y a prestation appréciable en argent lorsque quatre conditions sont réalisées: i) la société accorde un avantage sans contre-prestation équivalente; ii) la prestation est accordée à un actionnaire ou à un proche de celui-ci; iii) l'avantage n'aurait pas été accordé à un tiers dans les mêmes conditions, ce qui rend la prestation insolite; et iv) le caractère insolite de cette prestation est reconnaissable pour les organes de la société⁴⁸.

En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, le fisc réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société. En général, la reprise au niveau de la société s'opère sur la base de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Toutefois, dans la mesure où la prestation appréciable en argent découle de l'insuffisance d'un produit, c'est l'art. 58 al. 1 let. c LIFD qui s'applique⁴⁹. L'impôt anticipé sera également dû par cette dernière. Au niveau de l'actionnaire, dans la mesure où il réside en Suisse, il y aura imposition au titre de l'impôt sur le revenu comme si un dividende (oculte) avait été distribué⁵⁰. L'actionnaire pourra toutefois, si les conditions sont réalisées, requérir, le cas échéant, le remboursement de l'impôt anticipé.

Sont considérées comme proches du titulaire de droits de participation les personnes avec lesquelles il existe des rapports économiques ou personnels qui sont le véritable motif de la prestation à imposer à la lumière des circonstances⁵¹. Il en va de même des personnes à qui l'actionnaire a permis de disposer de la société comme si elle leur appartenait en propre⁵². S'agissant de versements à des

⁴⁷ OBERSON (2007), § 10, n. 31 ss; Archives 68, 749 = RDAF 2000 II 54 et les références citées.

⁴⁸ Archives 69, 204; RDAF 1993, 407; ATF 119 Ib 435; 115 Ib 279.

⁴⁹ GLAUSER (2005), p. 116.

⁵⁰ Art. 20 let. c LIFD.

⁵¹ Archives 65, 397 = RDAF 1997 II, 519; ATF 115 Ib 274.

⁵² Archives 68, 749 = RDAF 2000 II, p. 54; RDAF 1999 II, 463; Archives 65, 397 = RDAF 1997 II, 519; Archives 60, 561.

sociétés sises dans un paradis fiscal, la jurisprudence a même admis que l'on pouvait présumer qu'il s'agissait d'un proche, à moins qu'une explication convaincante ne soit donnée⁵³.

2. Application aux sociétés offshore

En conséquence, chaque fois qu'une société suisse effectue des transactions avec une société offshore, que l'on peut considérer comme proche, du moins selon la présomption posée par la jurisprudence précitée, le fisc est en droit de vérifier si la contre-prestation qu'elle reçoit correspond au prix de pleine concurrence. Dans la négative, le fisc qualifiera la différence entre la prestation offerte et la contrepartie reçue en échange de prestation appréciable en argent.

En particulier, il appartient au contribuable de prouver la justification d'une charge sous l'angle commercial. Le Tribunal fédéral a notamment jugé que chaque fois qu'apparaissent, en tant que créanciers, des établissements situés dans des Etats favorisant les domiciliations fictives, comme le Liechtenstein ou Panama, “la plus grande circonspection s'impose”. Dans cette hypothèse, afin d'éviter les abus, l'autorité de taxation doit demander des renseignements précis et plus complets portant non seulement sur les entités elles-mêmes, mais encore sur leurs ayants droit économiques⁵⁴.

En conséquence, si une société suisse paie une prestation obtenue de la part d'une société offshore à un prix surfait qu'elle n'aurait pas accordé à un tiers (achat de marchandises à des prix nettement supérieurs aux cours du marché, prêt accordé par la société offshore à un taux exagéré, rémunération excessive pour services rendus), le fisc est en droit de redresser le bénéfice de la société suisse sur la différence entre le prix payé et le prix du marché. De même, si la société suisse facture à la société offshore une prestation à un prix trop bas ou effectue une prestation ou des versements sans contre-prestation correspondante, la qualification de prestation appréciable en argent sera également admise⁵⁵. S'agissant notamment des contrats de prêts, l'AFC publie régulièrement la liste des taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent⁵⁶.

Dans une vision plus moderne des choses, cette approche, largement pratiquée à l'étranger, tend à examiner les prix de transfert entre les sociétés apparentées, offshore ou non, sous l'angle de la comparaison avec un tiers non intéressé (*arm's length principle*). Dans la mesure où la prestation querellée aurait, dans les mêmes circonstances, été accordée à un tiers indépendant aux mêmes conditions,

⁵³ Archives 63, 661; RDAF 1987, 55.

⁵⁴ Archives 63, 672.

⁵⁵ Voir par exemple StR 2000, 738 (prêt qui représente en réalité une prestation dissimulée).

⁵⁶ Voir AFC, Lettre circulaire du 26 janvier 2003.

il ne saurait y avoir de prestation appréciable en argent. Tandis que de nombreux Etats se sont dotés de normes légales en ce sens, la Suisse, quant à elle, arrive au même résultat sur la base de l'analyse des conditions d'une prestation appréciable en argent⁵⁷.

F. Une nouvelle arme : la théorie de la "consolidation" fiscale

1. Généralités

L'arsenal est donc assez copieux et la route semée d'embûches. Pourtant, ces différentes mesures n'ont semble-t-il pas été jugées suffisantes. Dans un arrêt du 30 janvier 2006⁵⁸ – dont les faits sont certes assez rocambolesques – le Tribunal fédéral a été encore un pas plus loin. Amené à se prononcer sur la question de la transparence fiscale d'une société offshore, sise au Panama, il arrive à la conclusion que les bénéfices de celle-ci doivent être attribués, non pas à la personne qui la contrôle en fait, mais auprès d'une société sœur sise en Suisse. En l'occurrence, notre Haute Cour a estimé que la société anonyme suisse et sa sœur panaméenne ne formaient en pratique qu'une seule et même société économique. Partant, il était justifié de consolider leur comptabilité et d'imputer le bénéfice réalisé par la société panaméenne à la société suisse.

2. Les faits (résumés)

Les faits sont complexes mais, pour l'essentiel, peuvent être résumés comme suit. B, né en France en 1925, domicilié à Madagascar entre 1946 et 1984, réside fiscalement en Suisse mais en fait à Monaco. Il est actionnaire principal de A SA, société sise à Genève. Il était aussi administrateur de cette société entre 1976 et 1980, puis de nouveau en 1996. De plus, il contrôle ou contrôlait plusieurs autres sociétés, dont une panaméenne, C Inc., une anglaise, F Ltd., et une réunionnaise, D. B. Toutes ces sociétés ont fait l'objet d'un contrôle diligenté par la division d'enquête spéciale de l'AFC (DEF).

Cet arrêt soulève de nombreux problèmes fiscaux que nous n'aborderons pas ici. Il suffit, pour notre propos, de mettre en exergue que le fisc a effectué toute une série de reprises fiscales auprès de A SA et de C Inc.

En particulier, l'utilisation de D, à la Réunion, active dans la distribution de produits commerciaux, permettait à A SA d'obtenir une marge plus faible que celle qu'elle aurait obtenue en vendant directement à des tiers. En pratique, D achetait la marchandise et en recevait livraison mais, souvent, les produits étaient

⁵⁷ Voir OBERSON (2004), § 11 n. 630 ss.

⁵⁸ ATF du 30 janvier 2006 (2A.145/2005 et 2P92/2005) = StR 2006, 523.

facturés à C Inc. ou à A SA. A SA refacturait (revendait) à D la marchandise à un prix plus bas que le marché. En conséquence, la DEF a rajouté à A SA la marge qu'elle aurait normalement obtenue en vendant à des tiers. En outre, C Inc. a perçu des commissions de la part des sociétés G, à Singapour, et H à Hong Kong, qui n'ont pas été comptabilisées dans les comptes de C Inc. La DEF a réintégré ces commissions dans le compte pertes et profits de C Inc. Au surplus, après avoir identifié les diverses prestations appréciables en cause, l'administration fiscale a consolidé tous les bénéfices de C Inc. auprès de sa société sœur A SA. Enfin, s'agissant de A SA, outre la consolidation avec les bénéfices de C Inc., le fisc a également réintégré des commissions facturées par L Ltd., Londres, faute d'explications convaincantes et repris certaines factures débiteurs ou des charges non justifiées commercialement.

3. Analyse fiscale

Pour l'essentiel, l'arrêt se fonde encore sur les dispositions de l'arrêt du Conseil fédéral concernant l'impôt fédéral direct (AIFD), remplacé depuis le 1^{er} janvier 1995 par la LIFD. Il n'empêche que les considérants, en tout cas s'agissant de la problématique de la consolidation fiscale, restent valables sous l'angle de la LIFD.

En l'espèce, pour admettre que C Inc. n'avait pas d'existence économique réelle, le Tribunal administratif genevois s'est fondé, notamment, sur les éléments suivants :

- C Inc. a été constituée depuis la Suisse par trois personnes physiques dont B.
- Depuis la création de A SA en 1977, la gestion effective de C Inc. s'est tenue dans les bureaux de A SA.
- Dans ces bureaux, les documents propres à A SA et C Inc. n'étaient pas séparés.
- Un rapport d'une société fiduciaire recommandait pourtant clairement la séparation.
- Le personnel était engagé par A SA mais s'occupait indifféremment des deux sociétés.
- La comptabilité de C Inc. était tenue avec le même système informatique que A SA et également en francs suisses.
- Les opérations comptabilisées chez C Inc. correspondaient également au but social de A SA.
- A SA et C Inc. avaient un compte bancaire auprès de la banque E avec des actes de nantissement croisés.
- Les factures du fournisseur étaient émises contre A SA, mais les crédits documentaires étaient établis et débités sur le compte de C Inc.
- Les factures adressées à D étaient établies par A SA, mais les paiements crédités sur le compte bancaire de C Inc.

Le Tribunal fédéral a estimé que ce “faisceau d’indices” démontrait avec suffisamment de vraisemblance que C Inc. n’avait “aucune indépendance”. De plus, notre Haute Cour rappelle que “la plus grande circonspection s’impose” d’un point de vue fiscal, chaque fois qu’apparaissent des établissements situés dans des Etats dont les règles juridiques favorisent la domiciliation fiscale comme c’est le cas du Liechtenstein et du Panama. En conséquence, faute de raison économique justifiant une telle domiciliation, on doit admettre que C Inc. n’a pas d’existence propre et qu’il est insolite que cette société relève du droit panaméen. Cette localisation a de plus permis une importante économie d’impôt. Partant, les conditions d’une évasion fiscale sont remplies (cons. 8.1).

La partie recourante invoquait, notamment, deux contre-arguments. En premier lieu, elle faisait valoir que, le cas échéant, seule une assimilation auprès de B, actionnaire de C Inc., pouvait se justifier. Pour le Tribunal fédéral, ce raisonnement ne résiste pas à l’examen. En effet, d’une part, l’existence de C Inc. a permis à A SA de réaliser une économie d’impôt, car ce sont des montants qui auraient dû être comptabilisés auprès d’elle. D’autre part, même si les organes de A SA n’avaient aucune fonction auprès de C Inc., cela n’est pas pertinent, car B est l’actionnaire majoritaire des deux sociétés.

En second lieu, on devrait plutôt considérer alors que C Inc. est gérée effectivement depuis la Suisse. Aux yeux de notre Haute Cour en revanche, la jurisprudence relative à la gestion effective n’est d’aucun secours. Du reste, elle ne provoquerait pas un établissement stable (contrairement à ce que le recourant semblait croire...) mais un assujettissement illimité en Suisse. De plus, dans cet arrêt⁵⁹, la société suisse est une société de service alors que dans l’arrêt en question, A SA “est une société commerciale”. Enfin, représenter une société n’implique pas une confusion et une perméabilité entre deux entités, telles qu’elles se trouvent dans la présente affaire.

4. *Prise de position*

Le Tribunal fédéral innove en ajoutant une nouvelle arme contre les sociétés offshore: la consolidation fiscale. Pour admettre celle-ci, il invoque la théorie de l’évasion fiscale. Pourtant, l’examen historique du développement de cette théorie⁶⁰ nous montre que l’évasion fiscale a – jusqu’ici – toujours été appliquée pour attribuer les bénéfices d’une entité, mise en place de façon insolite afin de bénéficier d’une économie d’impôt, auprès de la personne qui contrôlait effectivement cette entité. Il sied de rappeler que la jurisprudence initiale, mise en œuvre en matière intercantonale, posait deux conditions cumulatives à la transparence

⁵⁹ ATF du 4 décembre 2003, StR 2004, p. 524 (voir à ce propos supra).

⁶⁰ Voir supra.

fiscale: (i) les revenus et la fortune de l'entité querellée appartiennent en réalité à une autre personne et (ii) la personne morale a été créée dans le but d'é luder la loi fiscale. En l'espèce, B contrôlait C Inc. et c'était donc auprès de lui qu'il convenait d'attribuer les bénéfices de C Inc.

On mentionnera au passage que le Tribunal fédéral, à aucun moment, ne se prononce sur la portée des règles de droit international privé, notamment celles relatives à la reconnaissance d'une personne morale étrangère. Dans un arrêt célèbre⁶¹ et fort controversé⁶², le Tribunal fédéral a pourtant jugé que le droit suisse, en vertu de l'art. 154 LDIP, était fondé sur la théorie de l'incorporation. Ce n'est que dans les cas de violation de l'ordre public que l'on peut envisager de ne pas reconnaître la personnalité morale d'une société valablement incorporée selon le droit étranger. Dans ce contexte, admettre la réserve du siège fictif fondée sur la fraude à la loi reviendrait à introduire la théorie du siège effectif “par la petite porte, contrairement aux intentions du législateur”⁶³. Cela étant, on doit reconnaître que les règles de droit international privé n'empêchent pas, à notre sens, l'application des règles fiscales et l'utilisation de la théorie de l'évasion fiscale, aux conditions strictes énumérées plus haut, pour attribuer à une personne en Suisse qui contrôle une société offshore mise en place de façon contraire au principe de l'interdiction d'un abus de droit⁶⁴. En effet, le détenteur de la capacité juridique en droit civil n'est pas nécessairement sujet fiscal (*Steuersubjekt*)⁶⁵. Cette dernière notion est en effet définie en vertu des dispositions fiscales.

Une autre solution consistait à déterminer le siège de direction effective de C Inc. L'arrêt *BVI* du 4 décembre 2003 offrait à l'administration fiscale des principes clairs de mise en œuvre de l'art. 50 LIFD. A notre avis, contrairement à ce qu'affirme le Tribunal fédéral, le fait que, dans ce dernier cas, la société suisse était une société de service est sans importance. La question déterminante est celle de savoir où se trouve la direction effective de la société offshore. Que celle-ci se trouve dans les bureaux d'une société de service ou d'une société commerciale sise en Suisse ne devrait rien changer à l'analyse. On peut même imaginer qu'une société offshore est gérée dans une maison privée sise en Suisse. Dès l'instant où la direction effective, suivant les critères de l'art. 50 LIFD (*day-to-day business management*), s'effectue en Suisse, elle est assujettie illimitée en Suisse.

Certes, le caractère délicat et surprenant du dossier (contrats contradictoires, confusions des sociétés, comptabilisations hasardeuses, collaboration difficile), ouvre la porte à des solutions extrêmes. Mais cela n'est pas encore suffisant pour

⁶¹ ATF 117 II 494, 500.

⁶² Comparer PERRIN (1993), p. 141 ss; REYMOND (1993), p. 173 ss.

⁶³ ATF 117 II 494, 500.

⁶⁴ Voir aussi GLAUSER (2006), p. 496.

inventer des nouvelles règles, alors que l'arsenal législatif est amplement suffisant. On ajoutera que la solution de la consolidation risque de poser de sérieux problèmes de droit fiscal international. Imaginons que la société offshore est sœur de deux entités, dont l'une est en Suisse et l'autre dans un pays de l'OCDE. Si la Suisse entend consolider les bénéfices de l'offshore, pourquoi l'Etat tiers de l'OCDE ne devrait-il pas faire de même? Quels sont les critères qui permettent d'attribuer l'intégralité des bénéfices de la société offshore en faveur de la Suisse au détriment de l'autre Etat de l'OCDE? On le constate, la solution appliquée dans cette affaire ne repose sur aucune règle suffisamment précise pour délimiter correctement les bénéfices qui seront attribués à la Suisse. Elle contient en plus un risque de multiples impositions. En réalité, elle ouvre la porte à des conflits internationaux d'attribution des bénéfices qui sont à l'heure actuelle très difficiles à résoudre, même en présence d'une CDI⁶⁶.

En définitive, cet arrêt nous paraît hautement critiquable. On cherchera en vain une base légale permettant au Tribunal fédéral de s'écarter, en même temps, du principe de séparation (indépendance de la société) et du principe de détermination (imposition du bénéfice de la société suisse sur la base de ses résultats)⁶⁷. Cet arrêt introduit en droit suisse, par voie prétorienne, une sorte de régime sur les sociétés étrangères contrôlées (CFC). Les Etats qui connaissent ces règles l'ont fait, suivant la procédure ordinaire législative, au moyen de normes très détaillées et précises quant à leur champ d'application. L'arrêt en question ouvre ainsi une très grande incertitude juridique⁶⁸. Or, il nous semble que le droit suisse connaît déjà suffisamment de principes anti-abus. Certes, il était manifeste que la société panaméenne n'était qu'une boîte aux lettres incapable de rendre les services qu'elle prétendait fournir. Mais alors, conformément à la jurisprudence classique, il était loisible à l'administration fiscale d'attribuer les bénéfices de celle-ci à son actionnaire de contrôle et non pas à la société sœur. De surcroît, suivant le lieu de direction effective de la société, le fisc aurait également pu, sur la base de l'art. 50 LIFD, assujettir la société panaméenne en Suisse.

III. Synthèse

Le principe de la légalité s'applique strictement en droit fiscal. Partant, l'imposition en Suisse de sociétés offshore, généralement des sociétés de capitaux sises dans un Etat à fiscalité favorable, doit reposer sur des critères d'assujettissement

⁶⁵ MATTEOTTI (2003), p. 73.

⁶⁶ Voir à ce propos OBERSON (2004), § 1 n. 16.

⁶⁷ En ce sens également, GLAUSER (2006), p. 486 ss.

⁶⁸ OBERSON (2007), § 9 n. 8.

définis par la loi. Sur cette base, l’administration fiscale peut d’ores et déjà appréhender en Suisse une société sise à l’étranger dont le siège de direction effective se trouve en Suisse (assujettissement illimité), ou qui dispose d’un établissement stable (assujettissement limité) dans notre pays.

De surcroît, en se fondant sur les règles de détermination du bénéfice imposable (art. 58 LIFD, notamment), le fisc peut remettre en cause des transactions entre sociétés apparentées, dans la mesure où celles-ci ne correspondent pas au principe de pleine concurrence (*arm’s length principle*). Cette base légale permet ainsi à l’administration fiscale d’analyser de façon critique les transactions entre une société suisse et une société offshore qui lui est apparentée. Cette règle permet, à notre avis, de remettre en cause de façon très efficace, et juridiquement indiscutable, des transactions avec des structures offshore qui ne correspondent pas aux prix qui auraient été convenus entre tiers indépendants. De plus, le prélèvement de l’impôt anticipé sur de telles opérations, avec la possibilité d’obtenir des sûretés en cas de mise en péril de la créance fiscale, offre à l’administration une mesure qui tend à assurer la perception et le recouvrement de l’impôt.

A notre sens, ces trois mesures, qui reposent sur un cadre légal précis, sont à privilégier en pratique dans la remise en cause de l’utilisation de sociétés offshore. En revanche, nous sommes beaucoup plus réservé dans la mise en œuvre de règles anti-abus, qui ne reposent pas sur une base légale suffisante. Comme démontré plus haut, mais uniquement en cas d’abus de droit manifeste, on peut à la rigueur envisager de recourir à la théorie de la transparence fiscale. Encore faut-il, dans ce cas, pouvoir démontrer que les conditions d’une évasion fiscale sont réalisées et, surtout, attribuer alors les éléments déterminants (fortune et bénéfice) à la personne qui contrôle en fait l’entité querellée. Par contre, il n’y pas de place – en droit actuel – pour la théorie de la “consolidation fiscale” préconisée par l’arrêt du 30 janvier 2006. De même, la théorie du “mandataire”, utilisée dans l’arrêt *Panama*, ne correspond pas, à notre avis, à une règle générale susceptible d’être utilisée de manière adéquate à l’encontre des sociétés offshore. Seule la démonstration de l’existence d’un véritable contrat de mandat entre une société suisse et une entité offshore permettrait, le cas échéant, d’appliquer l’art. 400 CO aux gains obtenus par la société en question et, dans cette hypothèse, d’exiger la comptabilisation d’une créance correspondante auprès de la société suisse (mandante).

Bibliographie

- ALTENBURGER P.R., “Auswirkungen der italienischen CFC-Regelungen auf die Schweiz”, *Archives* 70 (2001/02), p. 489 ;
- ATHANAS P. / BÜRGI D., “Inländerbegriff und unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen”, *FStR* 2003, p. 241 ;
- BLUMENSTEIN E. / LOCHER P., *System des Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002 ;
- BRÜLISAUER P., “Internationale Gewinnabgrenzung bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz”, *FStR* 2003, p. 3 ;
- DAHINDEN S., *Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht*, Zurich 2003 ;
- GLAUSER P.-M., *Apports et impôt sur le bénéfice*, Genève / Zurich / Bâle 2005 ;
- GLAUSER P.-M., “Transparence fiscale : vers un nouveau mode d’allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés ?” *StR* 2006, p. 486 ;
- HÖHN E. / WALDBURGER R., *Steuerrecht*, volumes I et II, 9^e éd., Berne 2001 ;
- HOCHREUTENER P., “La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l’impôt anticipé”, in : OREF éd., *Les procédures en droit fiscal*, Berne 2005, p. 477 ;
- KRAFT J.-Ph., “Steuerliche Klippen bei Off-Shore Lösungen”, in : *Jahrbuch des Handelsregisters* 1999, Zurich 2000, p. 76 ;
- LOCHER P., *Kommentar zum DBG*, I. Teil, Berne 2001 ; II. Teil, Berne 2004 ;
- LOCHER K. / LOCHER P., *Die Praxis der Bundessteuern*, III. Teil. *Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht*, Bâle (feuillet amovibles) ;
- MATTEOTTI R., *Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht*, Berne 2003 ;
- MÄUSLI P., *Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht*, Berne 1992 ;
- MAUTE W., “Ansässigkeiten von juristischen Personen, Sitz oder tatsächliche Verwaltung”, *StR* 2005, p. 547 ;
- NEUHAUS M., “Besteuerung von Offshore-Gesellschaften”, *StR* 1996, p. 505 ; 573 ;
- NOËL Y., “Interaction entre les réglementations sur les sociétés étrangères contrôlées et les conventions de double imposition”, *RDAF* 2000 II, p. 135 ;
- OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, 3^e éd., Bâle / Genève / Munich 2007 ;

- OBERSON X., Précis de droit fiscal international, 2^e éd., Berne 2004 ;
- OBERSON X., “Jurisprudence récente de droit bancaire en matière administrative et fiscale”, in: THÉVENOZ L. / BOVET C. (édit.), *Journée 1995 de droit bancaire et financier*, Berne 1995, p. 91 ;
- OCDE, *Coopération fiscale, vers l'établissement de règles du jeu équitable*, Paris 2006 ;
- OCDE, *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial*, Paris 1998 ;
- OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, Paris 1987 ;
- OCDE, *Législation relative aux sociétés étrangères contrôlées*, Paris 1996 ;
- PERRIN J.-F., “Théorie de l'incorporation et cohérence de l'ordre juridique”, in: *Etudes de droit international en l'honneur de Pierre Lalive*, Bâle 1993, p. 141 ;
- PFUND R. W., *Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil*, Bâle 1971 ;
- REYMOND J.-A., “Sociétés étrangères en Suisse : *exit fraus legis*”, in: *Etudes de droit international en l'honneur de Pierre Lalive*, Bâle 1993, p. 173 ;
- WIDMER S. / MOSER A., “Schweizer Aussensteuerrecht”, *L'expert comptable* 2005, p. 497.
- ZIMMERMANN S., “Die steuerrechtliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften”, *Archives* 56 (1987/88), p. 161 ;
- ZWEIFEL M. / ATHANAS P. (édit.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2^e éd. Bâle / Genève / Munich 2002 ;
- ZWEIFEL M. / ATHANAS P. (édit.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a et 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Bâle / Genève / Munich 2000 ;
- ZWEIFEL M. / ATHANAS P. / BAUER-BALMELLI M. (édit.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Bâle / Genève / Munich 2005.