Zeitschrift: Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV

Herausgeber: Schweizerischer Juristenverein

Band: 52 (1933)

Artikel: De l'influence du droit fiscal sur e droit privé

Autor: Aeby, Pierre

DOI: https://doi.org/10.5169/seals-896224

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Mehr erfahren

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. En savoir plus

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. Find out more

Download PDF: 11.07.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, https://www.e-periodica.ch

De l'influence du droit fiscal sur le droit privé.

Par Pierre Aeby,
professeur à l'Université de Fribourg.

SOMMAIRE:

Page

Introduction 280a

Chapitre I. Les précisions apportées à la terminologie du droit privé par le droit fiscal 283a

§ 1. Les données du problème 283a

§ 2. Les personnes impliquées dans le rapport fiscal 284a

a) Le créancier 284a

b) Le débiteur 286a

§ 3. L'objet du rapport fiscal 290a

a) Les éléments statiques dans le rapport fiscal 291a

b) Le dynamisme dans le rapport fiscal. . . . 295a

Chapitre II. Les institutions de droit privé mises au service des nécessités fiscales 298a

§ 1. L'influence de la situation économique sur les rapports de droit privé 298a

§ 2. L'influence des contributions sur les rapports de droit civil 300a

§ 3. L'influence des contributions sur les rapports de droit commercial 307a

Chapitre III. Les moyens de défense de la collectivité contre les échappatoires fiscaux 314a

§ 1. Les diverses mesures mises à la disposition de la collectivité pour parer aux échappatoires fiscaux 314a

§ 2. Clause générale permettant de parer aux moyens d'échapper à la contribution 317a

§ 3. L'astriction à l'impôt des formes juridiques nouvelles 321a

Conclusion 325a

Introduction.

L'étudiant qui, à Serajevo, faisait tomber sous ses balles François-Ferdinand, pensait assouvir la vengeance d'une collectivité sur une personnalité.

Se doutait-il des répercussions lointaines de son acte criminel? Pouvait-il penser que, du même coup, ses balles allaient abattre, pour un temps ou pour toujours, l'individualisme et ériger en vainqueur la collectivité? Qui saurait le prétendre!

Et cependant, sans que nous ayons à le rechercher dans les autres domaines de la pensée et de l'activité humaine, ce phénomène de substitution de l'empreinte collective à l'âme individuelle s'impose avec une rare insistance sur le terrain du droit.

Cette observation doit être faite dans des sens variés et multiples.

Une muraille de Chine séparait encore au début du XXème siècle les diverses disciplines juridiques, le droit privé du droit public, par exemple. Sous le génie d'Eugène Huber ces cloisons s'entrouvrent: témoins les ingérences du droit public qui donnent aux dispositions du livre des droits réels, notamment dans les restrictions à la propriété foncière, une allure si caractéristique.

La séparation des domaines d'investigation était plus nette encore dans les champs respectifs du droit et de l'économie. Et voilà que soudain l'observation économique s'impose comme point de départ des sciences sociales quelles qu'elles soient. Le point de vue économique n'est plus le monopole du seul droit fiscal mais, de plus en plus, il faut considérer comme l'une des caractéristiques de la jurisprudence moderne l'interdépendance entre les problèmes juridiques et les problèmes économiques[1]).

---

[1]) Blau et Oeftering, Abwandlungen des bürgerlichen Rechts im Steuerrecht, Iherings Jahrbücher, 2. Folge, Bd. 46 (1932), p. 188.

Cette interdépendance, j'allais presque dire ces interférences, s'il était permis de transporter dans le domaine des sciences sociales des termes qui ont acquis un monopole dans les sciences exactes, trouvent un champ d'application jusque dans les sujets des rapports économiques et juridiques. Tandis que, jusqu'à ces dernières décades, le monde gravitait autour de l'individu, cellule de l'organisme social, le corps sur lequel s'appliquent les institutions économico-juridiques est bien plutôt aujourd'hui un corps social.

L'observation peut être faite dans divers domaines. Dans celui du droit civil, par exemple: pour qui sait y lire, le CCS ne s'inquiète point tant de savoir à qui appartient une source que de déterminer la communauté d'intérêts à laquelle la source peut servir. Dans le domaine du droit fiscal: tandis que, naguère, le fisc demandait non sans quelque timidité ce que l'individu pourrait bien lui abandonner, il réclame aujourd'hui impérieusement ce dont a besoin la collectivité[2]). Si le dix-neuvième siècle pensait encore „individuellement", le vingtième siècle, dans la maturité de ses trente-trois ans pense et agit „collectivement".

De plus en plus impérieuse l'influence se manifeste de la structure des institutions sur la vie économique de la nation et de plus en plus fréquents surgissent les rapports qui relient ces deux branches techniquement distinctes des sciences sociales: droit privé et économie politique[3]).

Ces rapports fréquents entre des domaines longtemps considérés comme étrangers les uns aux autres, les heurts qui parfois se sont manifestés entre les disciplines ont fait surgir les études d'une orientation nouvelle. Les influences du droit civil sur le droit fiscal et l'orientation des institutions civiles dans une direction où elles présenteront le moins de prises au fisc, sans cesse en quête de ressources

---

[2]) Lion, Dr. Max, Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, 3ème éd., Berlin 1933, p. 12.

[3]) Brocard, L., Principes d'économie nationale et internationale, Paris, Sirey, 1929.

nouvelles, a donné le jour à une bibliographie qui s'accroit sans cesse.

Dans le monde de ces investigations, trois ordres d'idées semblent s'imposer plus spécialement à l'attention de quiconque envisage le problème en cherchant à apprécier ce que le droit civil a ressenti de l'influence grandissante du droit fiscal sur les rapports qui constituent les transactions civiles et commerciales.

Les premiers résultats acquis sont certainement les précisions apportées par les applications fiscales à la terminologie et à l'ontologie du droit privé, pour nous servir des expressions consacrées par Edmond Picard[4]). L'analyse de quelques uns de ces termes nous retiendra dans la première partie de cette étude.

Dans aucun autre domaine autant que dans celui des transactions et plus spécialement des transactions commerciales, les personnes en cause se sont mises en quête de formes et d'institutions qui présentent le moins de surface exposée aux coups du fisc. Il en est résulté une éclosion de rapports auxquels nul n'avait songé, tels que, par exemple les comptes-joints qui ont joui d'une vogue insoupçonnée, ou une adaptation de la vie juridique à des formules qui avaient été conçues pour de tous autres problèmes.

La collectivité ne pouvait se laisser imposer ces échappatoires. Elle envisagea une recherche impitoyable des actes et des éléments de fortune qu'elle entendait grever et alla jusqu'à établir la fameuse théorie des types de droit qui fit un certain temps fortune — si l'on ose ici se servir de ce terme — dans l'empire d'outre Rhin[5]).

C'est à la succession de ces phénomènes que nous voudrions consacrer notre deuxième et troisième partie.

---

[4]) Edouard Picard, Le droit pur; Les constantes du droit, Bibliothèque de philosophie scientifique dirigée par Gustave Le Bon, Flammarion Paris, 1912, 1921.

[5]) Blau et Oeftering, Abwandlungen, loc. cit., p. 182, Die Typisierungstheorie.

Chapitre premier.

Les précisions apportées à la terminologie du droit privé par le droit fiscal.

§ 1. Les données du problème.

Pour quiconque se livre à l'analyse d'une prétention fiscale, surgissent à l'esprit un certain nombre de constantes.

La prétention se révèle la conséquence d'un rapport juridique qui est une obligation en son genre ou qui présente avec l'obligation une analogie telle qu'on y retrouve les éléments essentiels de toute obligation[6]).

La conception de l'ancien droit fiscal qui ne connaissait qu'une base de la contribution publique: les besoins de la communauté est depuis longtemps abandonnée. Mais c'est aux travaux consciencieux et persévérants de M. le Professeur Ernst Blumenstein que l'on doit une mise au point définitive du rapport fiscal[7]).

Ce rapport est-il un rapport d'obligation analogue ou identique au rapport civil? Les prétentions qui en résultent et qui tendent au paiement d'une contribution, qui n'est plus guère, aujourd'hui, payable autrement qu'en argent, engendrent-elles les mêmes effets, les mêmes actions, donnent-elles droit aux mêmes garanties que les prétentions civiles? Les phénomènes juridiques qui engendrent les prétentions fiscales sont-ils normalement ou peuvent-ils être exceptionnellement ceux qui engendrent des obligations de droit privé? C'est là un ensemble de questions qui formerait pour lui-même un tout et dans lequel nous ne saurions pénétrer sans nous écarter déjà des limites de la tâche qui nous a été confiée[8]).

---

[6]) Ball, Dr. Kurt, Steuerrecht und Privatrecht, Bensheimer, Mannheim, 1924, p. 5 ss.

[7]) Blumenstein, Schweizer. Steuerrecht (Mohr, Tübingen, 1926), I, p. 14 ss.; le même, Die Steuer als Rechtsverhältnis, Festgabe für Georg von Schanz, Mohr, Tübingen, 1928.

[8]) Ball, op. cit., p. 5; le même, Einführung in das Steuerrecht, p. 70; Schneider, Das Abgabeverhältnis, cité dans Ball, Steuerrecht und Privatrecht, p. 8.

Il ne saurait exister de prétention fiscale sans un créancier qui la fasse valoir. Quelle sera la physionomie de ce créancier, sera-ce toujours le fisc, ce terme étant entendu dans son sens propre? Faudra-t-il reconnaître à d'autres entités vocation à figurer comme créancier dans le rapport fiscal?

La prétention suppose nécessairement un grevé qui aura la qualité de débiteur. Les mêmes questions se posent sur la détermination de cet élément passif de la prétention fiscale: à qui le créancier pourra-t-il imposer l'accomplissement de la prestation poursuivie?

Les qualités inhérentes aux unes et aux autres des entités impliquées dans le rapport fiscal influent-elles sur la nature juridique de ce rapport et, par contre-coup, sur les règles qui lui sont applicables?

Quelles que soient les parties qui interviennent dans le rapport fiscal, celui-ci tend à une prestation dont l'existence et l'étendue sont déterminées en raison d'un objet. Cet objet peut être un élément de patrimoine: propriété, possession, créance. Il peut consister en un mouvement d'affaires, ce terme compris dans son sens dynamique le plus large: changement de titulaire d'un droit en raison d'un acte entre vifs — vente, cession, partage — ou en raison de la mort du précédent titulaire — mutation ensuite de décès, pacte successoral. Dans l'appréciation de ces liens ou de ces faits, des précisions peuvent avoir été apportées dont s'enrichira la doctrine du droit privé et dont bénéficieront les institutions qui en sont les soutiens: registre foncier, registre du commerce, par exemple.

C'est sur ces éléments personnels et matériel du rapports fiscal que, dans ce premier chapitre, je voudrais attirer l'attention.

§ 2. Les personnes impliquées dans le rapport fiscal.

a) Le créancier.

Dès le moment où l'on admet que l'impôt est dû en raison d'un rapport juridique, on doit voir impliquées dans

ce rapport deux personnes au moins: un créancier et un débiteur.

Nul n'a pensé à échaffauder un rapport juridique fiscal sans y comprendre un créancier. Les taxes imposées par les douanes, les contributions indirectes et impôts de consommation ont fait au contraire poser la question de savoir s'il n'y avait pas certaines contributions existant pour elles-mêmes sans un débiteur déterminé. La notion même du rapport fiscal s'oppose à cette conception bien connue sous le terme de „Dinglichkeit der Steuer". Il n'en reste pas moins vrai qu'un débiteur existe même dans cette hypothèse et rien ne le montrera mieux que la procédure en exécution ou même la procédure pénale auxquelles ces contributions pourront donner lieu[9]). La présence du créancier dans le rapport fiscal n'a même pas été mise en question.

Mais si, dans le rapport juridique fiscal, il y a nécessairement un créancier, la qualité de ce créancier donne au rapport ce caractère de rapport de droit public qu'il est de toute importance de distinguer nettement du rapport de droit privé. La distinction même du droit privé et du droit public avec la difficulté de la détermination des situations intermédiaires, des „Grenzgebiete" telles qu'on les rencontre par exemple dans la détermination des différentes catégories de personnes morales (CCS art. 59), se réduit à une différence de rapports juridiques. Or, nulle part le caractère de rapport de droit public ne ressort mieux que dans le rapport fiscal. Dans le rapport fiscal le créancier se trouve toujours investi de la souveraineté propre à l'Etat ou d'une délégation de cette souveraineté. La souveraineté fiscale propre ou déléguée — „originäre" ou „abgeleitete Steuerhoheit" — est une prérogative qui caractérise le créancier dans le rapport de droit public[10]).

---

[9]) Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis, p. 10 ss.

[10]) Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis, loc. cit. p. 6.

De la subordination du créancier dans le rapport juridique on verra résulter des conséquences qui soustrayent les parties en présence aux normes du droit privé et les soumettent à l'application des dispositions du droit public dans les domaines les plus divers. C'est ainsi que le TF a reconnu le caractère de titres exécutoires, dans le sens de l'art. 80 al. 2 LP, aux simples factures dressées par l'administration des abbatoirs de la ville de St-Gall, ces factures portant en elle-mêmes le caractère de documents de droit public, reflet de la souveraineté fiscale d'une personne morale de droit public: la commune[11]).

b) Le débiteur.

Le débiteur est un élément essentiel du rapport juridique et nous avons eu déjà l'occasion d'attirer l'attention sur le fait que la notion de l'imposition purement réelle est dénuée de tout fondement[12]).

C'est encore au droit public, à la loi fiscale, qu'il appartiendra de déterminer le débiteur du rapport fiscal. La loi désignera la personne ou, d'une manière plus générale, l'entité, la formation juridique soumise à l'impôt, de telle sorte que si cette loi est en premier lieu une loi d'astriction, elle est aussi une loi d'exemption par le fait que tout être qui n'est pas visé par la loi ou ne se trouve pas dans les conditions voulues pour être astreint à l'impôt invoquera la loi pour s'en libérer.

Le droit fiscal devait baser ses dispositions sur des éléments personnels qu'il ne lui incombait pas à lui d'établir mais qu'il devait trouver avec toutes les précisions désirables dans le champ du droit privé. Les récents travaux de Ball[13]), Blumenstein[14]) montrent comment le

---

[11]) A. TF, 21 novembre 1931, St-Gall c. Schläpfer, R.O. 57 I p. 261 ss.

[12]) V. ci-dessus p. 285a ad. n. 9.

[13]) Ball, Steuerrecht und Privatrecht, p. 14 ss.

[14]) Blumenstein, Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, p. 221 ss.

droit fiscal bénéficie de la détermination de la capacité civile, du domicile, de l'origine, de la représentation et de tant d'autres notions ressortissant tout d'abord de la discipline du droit privé.

Mais, juste retour des choses, le droit civil se voit en présence de problèmes nouveaux et de solutions auxquelles il était parfois loin de s'attendre, en observant attentivement la doctrine et la jurisprudence du droit fiscal.

Ces constatations s'imposent dans des sens qui peuvent paraître contradictoires.

Non seulement on a vu les autorités compétentes en matière de contribution attribuer une entité fiscale à des formations auxquelles le droit privé n'accorde pas ou n'accorde pas encore la personnalité[15]), mais on a pu voir dans l'un des plus récents arrêts de notre Cour fédérale, dénier à la personnalité des conséquences de la jouissance des droits civils que les conceptions civiles paraissaient envisager comme intangibles.

Sans pouvoir nous arrêter à l'examen de tous les cas qui mériteraient une analyse attentive, signalons uniquement la situation intéressante à tous égards des „régies d'Etat".

Le civiliste pensait avoir accompli sa tâche, surtout en présence de l'art. 59 CCS, s'il avait réussi tout d'abord à caractériser telle régie comme une personne morale, telle autre comme une simple branche de l'administration, et s'il était parvenu ensuite à classer la personne dont l'existence devait être reconnue parmi les personnes morales du droit privé ou celles du droit public. La cour de droit public du tribunal fédéral rend hommage à ceux qui, dans

[15]) C'est ainsi que la loi prussienne du 24 juin 1891 (Preussisches Gewerbegesetz) astreint à l'impôt des industries exploitées en commun comme si elles ne l'étaient que par une seule personne (G.S. § 18 al. 1). C'est ainsi que le „Reichsfinanzhof" a admis, notamment dans un arrêt de 1923, que les opérations faites par une GmbH. avant son inscription devaient être traitées, au point de vue fiscal, comme si la société avait obtenu déjà la jouissance des droits civils. V. Ball, op. cit., p. 21, n. 73 et p. 23 ss.

la doctrine et la jurisprudence, se sont appliqués à la solution de ce double problème. Mais voilà que, au lieu d'en tirer les conséquences, la Cour se demande si, bien que la personnalité appartienne sans conteste à la régie en question, le patrimoine de cette personne n'est pas en réalité simplement le patrimoine de l'Etat et bénéficie comme tel des exemptions attribuées à l'Etat, par une disposition expresse de la loi fiscale, et non à une autre personne morale. Or, c'est précisément à cette solution que s'arrête le tribunal fédéral.

Avec insistance, le tribunal fédéral remarque que le patrimoine de la régie, même douée de personnalité au sens strict du terme, peut être considéré comme étroitement lié au sort du patrimoine de l'Etat — „zweckgebundenes Staatsvermögen" —, puis il ajoute que les organes de cette régie agissent non point comme les organes d'une personne morale mais comme les organes de l'Etat — „als Staatsorgan". Enfin selon notre haute Cour, le patrimoine de cette régie — déclarée formellement par sa loi organique „staatliches Bankinstitut mit dem Rechte der juristischen Persönlichkeit" — n'apparaît point dans les relations avec les communes qui requièrent le paiement de l'impôt, comme le patrimoine d'une personne morale mais comme le patrimoine de l'Etat lui-même[16]).

Jusqu'où peut conduire cette conception dans ses applications pratiques, c'est ce que nous ne pourrons même effleurer. Mais il ne paraît pas déplacé de songer à une crise de la personne morale dont nous rencontrons ici l'une des manifestations et que nous verrons s'imposer un jour à notre attention dans les débats relatifs à la revision de la partie du CO régissant les sociétés commerciales.

Si les considérations fiscales ont pu exercer leur influence sur la détermination de la personnalité même, combien, à plus forte raison, elles peuvent peser sur l'importance des éléments de la personnalité. Depuis longtemps

[16]) A. TF Luzerner Kantonalbank contre Einwohnergemeinde Luzern, 16 mai 1931, RO 57 I p. 79 ss., notamment p. 87 ss.

on sait que, par exemple, la notion du domicile fiscal cherche son fondement dans le domicile civil, sans que, cependant, le domicile civil soit absolument déterminant pour établir le rapport juridique fiscal[17]).

Mais le domicile civil retire de la doctrine et de la jurisprudence fiscale des éléments de précision qu'il n'aurait guère trouvé en dehors de ce domaine où les essais d'échapper à l'obligation de payer l'impôt ont provoqué les tentatives les plus inattendues de déplacer arbitrairement le domicile fiscal des personnes physiques ou morales. Combien a influé sur la détermination du domicile, sur sa différenciation d'avec la notion du séjour ou de la résidence, sur la fixation de l'établissement commercial la bibliographie du droit fiscal, cela n'échappe point à quiconque a cherché à se rendre un compte précis de la notion du domicile civil.

Un aspect de la question me paraît devoir encore être relevé: la liberté dont jouissent, dans le choix de leur domicile, les institutions qui gravitent autour d'une personnalité qui joue dans ce rapport le rôle d'institution primaire.

Rien n'éclaire mieux ce problème que la détermination du domicile des fondations ou des associations créées pour servir de sujet de droit aux institutions de prévoyance: caisses de rente, de retraite, invalidité, maladie, du personnel rattaché à une exploitation déterminée.

Les personnes intéressées à ces institutions et parfois trop soucieuses de les soustraire à l'impôt devaient naturellement penser à constituer pour ces formations juridiques un domicile spécial qui présente les plus grands avantages. Glaris, la patrie des Holding, devait leur apparaître à elles aussi comme une terre promise. L'institution de prévoyance ayant son but propre qui peut, sous certains rapports, être envisagé comme un but idéal devait pouvoir, semblait-il, choisir librement son domicile et le

[17]) Blumenstein, Schweizer. Steuerrecht, I, p. 32 ss.; le même, Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe, p. 223 ss.

séparer de l'établissement au personnel duquel il était cependant appelé à servir. Telle fut notamment la pensée des fondateurs de la caisse de secours et pension du personnel de la maison Ryff et Cie A.-G. à Berne. Se basant sur l'art. 56 CCS, les fondateurs admirent la possibilité d'établir à Glaris le siège de leur fondation, d'y transférer les capitaux, d'y constituer certains organes. Telle ne fut pas l'avis du tribunal fédéral. Pour constituer un domicile fiscal pas plus que pour constituer un domicile civil il ne suffit que la fondation exerce en un endroit déterminé une activité administrative quelconque. Ce qui importe, c'est de savoir, où se concentre cette activité qui est déterminante pour la vitalité même de la fondation et pour la disposition de son patrimoine. Il ne saurait être question d'envisager pour ces institutions annexes, pas plus qu'on ne le pourrait pour des personnes physiques, un domicile en un autre endroit qu'au lieu où elles ont réellement établi le centre de leurs affaires[18]).

§ 3. L'objet du rapport fiscal.

Le rapport juridique fiscal a mis en présence l'un de l'autre une individualité soumise à une souveraineté déterminée et le porteur de cette souveraineté.

Pour que le droit potentiel de la souveraineté s'exerce dans ce domaine, il faut que la personne soumise à la souveraineté se trouve impliquée dans un état de fait tel que la loi en ait fait la base de l'imposition. C'est cet état de fait que l'on détermine généralement comme l'objet du rapport juridique fiscal.

On est loin de l'ère de l'impôt réel frappant la matière imposable pour elle-même et sans, pour ainsi dire, tenir compte de son propriétaire[19]).

Dans le droit fiscal moderne c'est la vie économique même qui est matière à l'impôt. „Ce n'est plus la richesse,

---

[18]) A. TF 10 mai 1929, RO 55 I, p. 84 ss.

[19]) Armilhon, Jean, Les répercussions civiles des innovations fiscales, Paris 1923, p. 2.

simple état de fait dépourvu de tout caractère juridique, qui est désormais taxée, ce sont les prix de vente, les courtages, les loyers, les fermages, les intérêts, les dividendes, les bénéfices, les revenus, c'est à dire des faits juridiques nettement caractérisés."[20])

Envisagé sur cette base, ce n'est pas en quelques pages qu'il conviendrait d'étudier ce problème, mais des volumes seraient nécessaires à examiner l'influence des dispositions d'ordre fiscal sur la vie et les rapports économiques.

Si nous nous limitons à l'étude de quelques problèmes, c'est que nous estimons qu'il sera possible d'en tirer des indications propres à orienter les études de droit civil vers des domaines d'investigation dont on les a trop souvent cru séparés comme d'un autre monde.

a) Les éléments statiques dans le rapport fiscal.

L'impôt grève le contribuable en raison d'une richesse en présence de laquelle il se trouve.

La richesse n'est point seulement définie par l'économie politique comme une chose matérielle, elle l'est aussi dans le domaine juridique.

Depuis longtemps la chose est sortie de cette chrysalide que constituaient pour elle les distinctions traditionnelles des catégories aussi arbitraires que variées des meubles et des immeubles. Pour le domaine du droit suisse, les notions de parties intégrantes et d'accessoires suffisent amplement à sa détermination.

Mais précisément dans l'appréciation de la nature de la chose, les préoccupations fiscales sont loin d'être sans importance.

De tous temps l'immeuble a joué, dans l'imposition, le rôle de la matière imposable par excellence. Alors que les meubles meublants n'ont jamais atteint dans le patrimoine national qu'une importance secondaire, alors que

[20]) Rault, J., De l'influence de la loi fiscale sur la nature et la technique des institutions commerciales, Revue critique de législation et de jurisprudence, tirage à part, Paris 1931, p. 13.

les valeurs mobilières sont sujettes à se volatiliser ou à disparaître à l'approche de l'inspecteur des contributions, l'immeuble reste à sa place, „au soleil", selon l'expression populaire qui caractérise bien l'impossibilité de dissimuler un objet aussi encombrant.

Qui dit immeuble, ne dit pas seulement une étendue de terrain ayant ses limites certaines mais, selon l'expression du CCS, la propriété du sol comprend, sous les réserves légales, les constructions, les plantations et les sources.

Or, dans le domaine des constructions, des précisions intéressantes sont données aux déterminations de nature civile par les préoccupations fiscales et les décisions auxquelles ont donné lieu les contestations qui se sont fait jour entre fisc et contribuables.

Un exemple intéressant est la précision apportée dans la notion des parties intégrantes et des accessoires.

Le traitement des conduites et spécialement des conduites électriques a toujours suscité des difficultés soit en ce qui concerne la détermination de leur caractère d'immeuble, soit dans la détermination de leur appartenance, soit dans la désignation de la souveraineté territoriale à laquelle elles sont soumises.

Je ne connais aucun arrêt d'une cour civile qui ait mis ces diverses questions aussi bien au point que l'a fait la cour de droit public du tribunal fédéral dans un arrêt provoqué par le recours des Bernische Kraftwerke contre une décision du tribunal administratif bernois.

Le TF a dû, dans cet arrêt, donner des précisions qui cependant paraissaient bien superflues après toutes les discussions de nature civile qui avaient eu lieu durant les dix premières années d'application du CCS. C'est ainsi qu'il déclare que la nature d'immeuble des conduites s'attache tout aussi bien aux lignes (câbles) et aux isolateurs qu'aux poteaux eux-mêmes[21]). C'est ainsi qu'il estime inutile la considération que les conduites peuvent être enlevées et de

[21]) A. TF Bernische Kraftwerke contre Bern. Verwaltungsgericht, du 27 octobre 1922, RO 48 I p. 450.

ce fait recouvrer leur caractère mobilier: elles n'en restent pas moins des immeubles tant qu'elles sont rattachées au sol.

Beaucoup plus intéressantes les précisions apportées à la relation des conduites avec la souveraineté territoriale. Ces conduites ayant le caractère d'accessoires d'une usine („Werk") et affectant d'une servitude les immeubles qu'elles traversent, sont-elles rattachées à l'usine même ou gardent-elles une existence ou du moins une attache sur les terrains qu'elles empruntent? Si tel est le cas elles pourront être objet de contributions et d'impôts sur ces derniers terrains.

Le civiliste aurait certainement eu la tendance de tirer de la nature d'accessoire les dernières conséquences et de négliger l'attache de la conduite avec le sol sur lequel elle empiète. Tel n'est pas l'avis de la cour de droit public du TF. Par le fait que l'art. 676 CCS fait de ces conduites des objets de droit propres, distincts du fonds grevé, ces conduites deviennent des choses imposables à côté des fonds sur lesquels elles sont établies. Rien de plus conforme à la nature des choses puisque le propriétaire de ces conduites a un intérêt direct à la protection qui en doit être effectuée notamment par des mesures de défense contre les inondations[22]).

Caractériser les conduites, non seulement comme des accessoires de l'ouvrage dont elles dépendent, mais comme des accessoires ayant un caractère immobilier et de ce fait susceptibles d'être traitées comme telles est un résultat de l'examen sous l'angle fiscal des conduites et canaux dont l'intérêt ne saurait échapper à personne.

Cette constatation n'est pas la seule à laquelle ait fait aboutir le traitement fiscal des accessoires. On trouve dans les décisions des tribunaux et des autorités administratives des données intéressantes pour la détermination de la qualité de partie intégrante ou d'accessoire qui doit être

---

[22]) eod. p. 451.

attachée en particulier aux machines comprises dans une exploitation industrielle. Une décision de la commission cantonale fribourgeoise de l'impôt doit être signalée.

Il s'agissait de savoir si la Ville de Fribourg pouvait percevoir un impôt appelé „contribution immobilière" sur les machines installées dans une fabrique et mentionnées, à la demande du propriétaire, dans l'état descriptif du registre foncier.

La commission se basa sur l'art. 12 de la loi du 2 mai 1922 sur les impôts communaux qui stipule que les communes peuvent lever une contribution atteignant les immeubles et que cette contribution peut avoir le caractère d'une taxe destinée à couvrir spécialement et exclusivement certaines dépenses, telles que dépenses de voirie, entretien des routes, canaux, éclairage. La commission estima — ce qui d'ailleurs pourrait encore être contesté — que la contribution immobilière ne peut, aux termes de la loi, atteindre que des machines ayant le caractère de parties intégrantes. Mais, ce qui est plus intéressant, elle donne des machines ayant qualité de parties intégrantes une définition qui, au moins dans le domaine cantonal peut être considérée comme une mise au point appréciable. Selon cette décision de la commission cantonale d'impôt, les machines ne peuvent être considérées comme parties intégrantes que:

a) lorsqu'elles font partie de la construction du bâtiment comme tel, lorsquelles rendent possible son utilisation en cette qualité, c'est-à-dire lorsque le bâtiment n'apparaît comme utilisable qu'à la suite de l'introduction des machines; tel est le cas pour les appareils d'éclairage et de chauffage d'une maison d'habitation ou d'une fabrique;

b) lorsque leur enlèvement n'est pas possible sans la destruction ou la détérioration de la construction ou de la machine; il faut ranger dans cette catégorie les appareils qui sont scellés dans les murs ou maçonnés sur le sol, tels ceux qui sont prévus à l'art. 78 de la loi du 21 mai 1872

sur la police du feu et les assurances contre les incendies[23]).

Dans le même ordre d'idées l'établissement cantonal fribourgeois d'assurance contre l'incendie, institution d'Etat, vient de lancer aux commissions de taxation des bâtiments et aux agents d'entreprises d'assurances mobilières travaillant dans le canton une circulaire leur donnant des instructions détaillées déterminant les objets qui, ayant le caractère de parties intégrantes, peuvent et doivent être soumis à l'assurance immobilière dans le sens de la loi du 21 mai 1872[24]).

b) Le dynamisme dans le rapport de droit soumis au fisc.

L'objet du rapport fiscal peut être un bien, un élément de patrimoine. Nous avons envisagé quelques unes des questions auxquelles ces éléments peuvent donner naissance.

Mais le fisc peut s'en prendre non seulement à des biens mais à des activités, à des mouvements généralement compris sous le terme de mutations. Ce n'est plus alors un élément de patrimoine qu'il s'agit de caractériser, c'est un rapport juridique comme tel.

L'ordre juridique attache des effets juridiques à des faits. Suivant qu'une ou que plusieurs personnes auront rendu leur activité juridique conforme à un état typique prévu par la loi, elles auront fait déployer à leur activité les conséquences voulues par elles et admises par l'ordre juridique.

Ce processus permettait à l'Etat de bénéficier aisément de l'activité juridique des personnes soumises à sa

---

[23]) Décision de la commission de l'impôt du 29 décembre 1924 en la cause Fabrique de chocolat et produits alimentaires de Villars contre la commune de Fribourg.

[24]) Circulaire non datée (1933) de l'établissement cantonal d'assurance contre l'incendie et portant comme en-tête „Délimitation du bâtiment et du mobilier".

souveraineté: il lui suffisait d'astreindre à l'impôt tous actes correspondant à un modèle conçu par lui et qui n'est autre que le fait juridique déterminé. Les droits de mutation sont la réalisation la plus directe de cette idée.

Mais grande devait être la tentation des parties qui, de ce chef, devenaient des contribuables, de donner à leurs actes une tournure propre à les faire sortir de l'ordre du chablon fixé par la loi, tout en leur faisant déployer les mêmes effets.

C'est à l'Etat-juge qu'allait incomber la tâche de dire si tel acte correspondait ou non aux données de l'état de fait prévu par l'Etat-législateur comme générateur des effets juridiques envisagés.

Innombrables sont les cas dans lesquels le juge a dû procéder à cet examen. Il nous paraît utile d'en signaler deux qui, sous ce rapport, présentent des aspects particulièrement intéressants.

Certes rien ne paraît plus simple à déterminer qu'une vente, ce „contrat par lequel le vendeur s'oblige à livrer la chose vendue à l'acheteur et à lui en transférer la propriété, moyennant un prix que l'acheteur s'engage à lui payer", CO art. 184.

Mais, du jour où le fisc entendit percevoir un droit sur la vente, du jour où ce droit croissait en raison directe des besoins de l'Etat, acheteurs et vendeurs s'entendirent pour conformer leur vente de telle sorte qu'elle offrit aux coups du fisc le moins de prise possible. La chose devait être aisée: puisque les droits réclamés par l'Etat sont généralement déterminés suivant l'importance du prix de vente, diminuer le prix de vente ou du moins sa révélation diminuerait du même coup l'importance des redevances fiscales.

Les cas sont nombreux dans lesquels les tribunaux ont dû intervenir à ce propos. L'arrêt du Tribunal fédéral dans la cause Hintzi-Schaltenbrandt peut être considéré comme des plus typiques à cet égard. La Haute-Cour

confirme un jugement du tribunal cantonal bernois, lequel avait déclaré nulle la promesse de vente par laquelle Hintzi s'était obligé à vendre à Schaltenbrandt la totalité des immeubles qu'il possédait à Porrentruy pour le prix de 30,000 francs. Tel était du moins le chiffre indiqué dans l'acte authentique. Le même jour Schaltenbrandt s'était obligé à payer au vendeur un montant de 34,000 francs pour solde du prix de ces immeubles. Les intentions des parties étaient claires: soustraire au fisc l'imposition de 4000 francs. Le Tribunal fédéral a déclaré le procédé employé par les parties contraire à l'art. 216 al. 2 du CO qui exige la forme authentique pour la promesse de vente. Dès le moment où l'acte authentique ne porte que sur une partie des engagements et non sur tous les éléments essentiels, les conditions de forme ne sont point remplies et l'acte doit être considéré comme nul[25]).

Dans d'autres cas les parties avaient été plus habiles et avaient eu la précaution de faire effectuer un paiement par l'acheteur avant la stipulation de l'acte. Ventes ou promesses de vente pouvaient alors ne porter comme objet de l'obligation de l'acheteur que le solde du prix encore dû et le TF ne pouvait prononcer la nullité dans de telles hypothèses[26]).

Lancées sur une telle voie, les parties devaient trouver de nombreuses occasions de tenter d'échapper à leurs obligations fiscales en influant sur l'objet de leurs transactions: les donations déguisées sous la forme d'actes à titres onéreux et dont s'est principalement occupée la jurisprudence française mais qui n'ont pas été épargnées également aux tribunaux suisses[27]) en sont un cas d'application particulièrement typique.

---

[25]) A. TF du 17 décembre 1925 RO 51 II n° 87.

[26]) A. TF du 14 novembre 1923, RO 49 II p. 466 ss.; du 3 avril 1924, RO 50 II p. 142 ss.

[27]) V. p. ex. A. TF Grangier contre Berthet, RO 45 II n° 5.

Chapitre II.

Les institutions de droit privé mises au service des nécessités fiscales.

§ 1. L'influence de la situation économique sur les rapports de droit privé.

Ce n'est pas dans les époques de grande prospérité qu'on voit naître et se développer maintes institutions juridiques des plus intéressantes. Lancés en plein dans le mouvement des transactions, largement rémunérés par les bénéfices perçus sur le nombre des opérations, l'homme d'affaires, le commerçant ne cherchent point à échapper à l'emprise d'un fisc qui trouve aisément dans une économie à l'aise, les ressources dont a besoin l'Etat.

La situation de la nation est-elle ébranlée, deux phénomènes s'imposent en sens inverse qui auront sur les institutions civiles et commerciales une répercussion immanquable.

D'une part les ressources faisant défaut comprimeront la marche des affaires et l'individu verra se restreindre ses chances de gain. D'autre part, et de ce chef même, l'Etat verra augmenter ses tâches et sera appelé au secours d'une économie en péril. Au contribuable en mal d'affaires, le fisc présentera ses caisses vides et se verra obligé de parer à l'augmentation des dépenses et à l'insuffisance des recettes par des impositions nouvelles.

Faut-il s'étonner que, dans de telles conjonctures, l'homme d'affaires, le commerçant, le simple particulier cherchent à se soustraire au percepteur de plus en plus exigeant et défendent en quelque sorte leur économie privée contre les assauts de l'économie nationale?

De ce duel qui, aujourd'hui, se livre plus fort que jamais peut-être, nous avons l'expression dans les oeuvres

et des économistes[28]) et des jurisconsultes[29]). Mais, fait plus significatif, une bibliographie de plus en plus complète s'étale au plein jour montrant au contribuable comment il pourra, en agençant sagement son activité, donner le moins de prise aux requêtes du fisc[30]).

Dans un monde appauvri, la Suisse entrainée dans les remous de la conflagration universelle se trouve aux prises avec les mêmes difficultés. Les unes après les autres on voit surgir et se généraliser des institutions qu'on jugeait, il n'y a pas longtemps, comme exceptionnelles, voir même comme étant aux limites extrêmes d'une activité morale.

Dresser le tableau des procédés licites et illicites d'échapper au devoir du contribuable, je ne le saurais, ni le voudrais, son utilité pour le développement du droit, que poursuit la Société suisse des juristes, serait plus que problématique.

Il importe cependant, à la lumière de quelques tendances dont on est aujourd'hui de plus en plus le témoin, de montrer combien la préoccupation d'échapper aux exigences du fisc est devenue un trait caractéristique, je dirais presque une hantise du monde des affaires à l'époque où nous vivons. Nous en retiendrons, et c'est le seul côté sous lequel nous ayons à les envisager, une efflorescence d'institutions nouvelles et la mise en valeur, pour des buts auxquels elles n'étaient pas destinées, de formations juridiques sagement échaffaudées par le législateur lui-même.

---

[28]) Brocard, Principes d'économie nationale et internationale, loc. cit.

[29]) Armilhon, Les répercussions civiles des innovations fiscales, loc. cit.; Rault, De l'influence de la loi fiscale sur la nature et la technique des institutions commerciales, p. 1 ss.

[30]) Lion, M., Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, 3. Auflage, Berlin 1933; le même, Zusammenstellung der zulässigen Massnahmen zur Bekämpfung der Steuerpflicht, Deutsche Steuerzeitung, 1930, p. 442.

§ 2. L'influence des contributions sur les rapports de droit civil.

Le souci d'échapper aux contributions publiques peut donner lieu tout d'abord à des fraudes, à des dissimulations auxquelles, précisément, leur caractère illicite enlève tout intérêt dans le sens qui nous occupe. C'est ainsi que les dissimulations de titres et créances par les héritiers, au moment du décès d'une personne, que les soustractions de valeurs enfermées dans des coffres-forts avec ou sans collaboration de la banque propriétaire du coffre-fort, que les sous-estimations ou les sous-évaluations des objets compris dans une succession, sont des mesures trop souvent employées mais dont l'influence sur les rapports de droit civil est très relative.

Il est d'autres institutions qui peuvent servir à l'allègement des charges fiscales qui ont trouvé dans cette fonction une raison d'être et de se développer.

Parmi ces institutions on peut citer l'adoption, pouvant présenter un intérêt évident à la personne qui entend laisser tout ou partie de ses biens à une autre personne, qu'il lui est loisible d'adopter, afin de supprimer toutes charges fiscales lors du transfert de ces biens; l'enfant adoptif entre dans la parentèle des descendants, parentèle en général non astreinte aux droits de mutations pour cause de décès: CCS art. 465.

Dans ce même ordre d'idées le donateur d'une chose ou d'un complexe de biens agira prudemment en stipulant une clause de retour qui lui assurera la récupération des choses données dans le cas de prédécés du donataire. Cette clause agissant comme condition résolutoire évitera, en tous cas, que le donateur ait à payer des droits de mutation pour des biens qui lui seraient parvenus, même sans la stipulation de la clause de retour, en sa qualité d'héritier du donataire[31]).

---

[31]) Aeby, La donation à cause de mort, Fribourg 1910.

Mais il est des institutions qui n'ont guère d'autres raisons d'être pratiques que le souci de ceux qui y recourent de se soustraire à la main du fisc. Deux exemples caractéristiques peuvent être pris dans les comptes-joints et les fondations de famille.

Les comptes-joints ne sont pas, dans le droit civil, une apparition nouvelle. On les voit déjà, au point de vue fiscal, frappés de mesures de rigueur en France par la loi du 31 mars 1903[32]). En Suisse, ce n'est guère que depuis la guerre mondiale qu'on voit les comptes-joints soumis à une analyse juridique systématique[33]).

Le compte-joint est un compte ouvert par une banque à une ou plusieurs personnes de telle sorte que chacune d'elles puisse, à elle seule et indépendamment des autres, exiger de la banque l'exécution de toute l'obligation résultant du contrat[34]).

La base juridique du compte-joint repose dans la solidarité active. Le compte-joint n'est pas autre chose que l'application pratique de la notion même de la solidarité active telle que l'exprime l'art. 150 al. 1 du CO: la banque débitrice, généralement dépositaire, déclare vouloir donner à chacun des co-créanciers ou déposants le droit de disposer des fonds, soit d'exiger le paiement total ou la restitution des valeurs déposées.

Nous extrayons des circulaires d'une grande banque suisse ces avis spéciaux donnés à ses clients: „La solidarité entre les créanciers revêt deux caractères: a) elle n'est pas révoquée par la mort de l'un des créanciers Le droit de disposition des autres reste donc intact au décès de l'un d'eux; b) le contrat de compte-joint passé avec la banque

---

[32]) Armilhon, J., op. cit., p. 26.

[33]) Lambelet, G., Les comptes-joints en droit suisse, Neuchâtel, Attinger, 1917; Edelmann, P.-E., Das gemeinschaftliche Bankdepot (comte-joint) nach schweizer. Recht, Berne, Stämpfli et Cie, 1925; Le Fort, J., Les comptes-joints, Union financière de Genève, août 1930, p. 95 ss.

[34]) Le Fort, J., op. cit., p. 95.

est indépendant des droits et des obligations réciproques des déposants entre eux. Avant de signer le contrat, les déposants se sont concertés; ils ont choisi un but à atteindre. La Banque ignore ces droits et ces obligations réciproques. Elle n'est pas dans le cas de savoir si le ou les survivants sont héritiers, s'ils ont des co-héritiers, s'il s'agit d'un contrat mutuel prévoyant des prestations réciproques. Chaque titulaire, avant et après la mort de son co-créancier peut exercer ses droits vis-à-vis de la banque. Quant au point de vue fiscal, nous pouvons dire ce qui suit: 1. Les banques suisses ne sont tenues d'aviser aucune administration de l'état des dépôts, après décès des déposants, ni de livrer la liste des comptes indivis ou collectifs avec solidarité; 2. un des caractères communs aux législations de nos 25 cantons est que les valeurs déposées par des étrangers domiciliés hors de la Suisse sont exemptes de tout impôt et de tout droit de mutation en cas de décès."

On ne saurait mieux caractériser les tâches auxquelles le compte-joint est destiné: tâche primordiale rendre facilement accessibles à ses membres les fonds d'une communauté; tâches secondaires: servir à des gratifications, voir à des transferts à cause de mort, permettre d'éviter les prestations fiscales qui guettent chacune de ces dispositions. Serait-ce aller trop loin que d'affirmer que les fonctions accessoires du compte-joint ont depuis longtemps mis cette institution en vedette beaucoup plus que n'avaient pu le faire sa fonction primaire? Presque tous les problèmes qui se sont déroulés autour du compte-joint: nature juridique, pouvoirs, pacte de fiducie et tant d'autres se sont greffés sur les besoins spéciaux aux services desquels s'est mis le compte-joint.

Il est une autre institution sur laquelle les préoccupations fiscales ont attiré les faveurs des contribuables, c'est la fondation et spécialement la fondation de famille.

La fondation de famille a été régie par le CCS avec un soin particulier. Elle trouve sa place dans ce code non seulement parmi les dispositions générales des fondations (art.

80—89), mais parmi les dispositions relatives aux biens de famille (335 ss.) et les dispositions relatives au droit des successions (493, 539 al. 2).

Les constitutions de fondations de famille sont allées sans cesse en augmentant dans le cours de ces dernières années[35]). Mais, tandis que les comptes-joints, dont il vient d'être question, n'ont guère occupé les tribunaux, les fondations de famille sont devenues des objets de préoccupations constantes des fiscs cantonaux et ont donné lieu à une jurisprudence du tribunal fédéral qui s'est développée sous deux rapports différents, l'un de caractère purement interne et l'autre ayant donné lieu à un conflit intercantonal de double imposition. Le problème fiscal de la fondation peut se rattacher tout d'abord à un point fondamental de droit privé, à la nature juridique même de la fondation. Il n'est plus nécessaire d'insister aujourd'hui sur ce point de droit qui passionna les écoles de savoir quel est, dans la fondation, le véritable porteur des droits envisagés comme les droits de la fondation. Il ne viendrait plus à l'idée de personne d'envisager comme les sujets des droits de la fondation les malades d'un hôpital ou les étudiants d'une université. Et cependant le droit fiscal s'est préoccupé beaucoup plus longtemps de la question de savoir si les destinataires d'une fondation créée par disposition pour cause de mort ne doivent pas être considérés comme les personnes mêmes qui doivent bénéficier de la disposition et être traités, si non comme des héritiers, du moins comme des légataires et assujettis de ce chef aux droits de mutation exigés par suite de transferts de biens pour cause de mort. Comment, même du point de vue fiscal, les destinataires de la fondation ne peuvent être soumis aux droits de mutations, c'est ce que démontre magistralement M. Goetzinger

---

[35]) Les données statistiques font défaut et le bureau féd. de statistique n'a pu nous renseigner d'une manière plus précise à cet égard.

qui a consacré à cette question des pages des plus intéressantes[36]).

Le rédacteur du CCS s'est-il douté en élaborant sa grande oeuvre que les fondations de famille allaient goûter, précisément à une époque où l'économie publique serait le plus compromise, une telle faveur? Rien ne le fait présumer. Les fondations de famille ont été dans l'idée du législateur surtout deux choses: l'une, une institution philantropique destinée à permettre de réaliser des buts rentrant dans l'ordre émunéré à l'art. 335 CCS: paiement des frais d'éducation, d'établissement et d'assistance des membres de la famille; l'autre, une forme juridique destinée à donner corps à des institutions qu'il était difficile d'envisager d'une autre manière, telle l'hypothèse de l'art. 539 al. 2: une libéralité faite dans un but déterminé à un groupe de personnes n'ayant pas la personnalité civile. Et voilà que, sous un régime fiscal poursuivant la fortune sous tous ses aspects, sous les coups parfois brutaux de l'impôt progressif, la fondation de famille devient tout autre chose: un stratagème propre à dissocier les éléments d'un patrimoine de manière à obtenir, d'une part une limite à la progression du taux de l'impôt, d'autre part un siège où l'impôt soit moins lourd qu'au domicile du fondateur ou en général de la personne qui aurait à le supporter si la fondation n'existait pas. Tel est en effet l'aspect sous lequel nous apparaissent les fondations de famille dans les nombreux arrêts de la jurisprudence de ces dernières années. Les termes employés pour déterminer le but de ces fondations sont à peu de chose près les mêmes: venir à l'aide des bénéficiaires — ils sont trois, nominativement désignés, dans l'une de ces fondations — par des prêts ou des allocations en cas de maladie, de chômage, de les soutenir dans les conditions particulièrement difficiles,

---

[36]) Goetzinger, Prof. F., Zwei steuerrechtliche Fragen, dans Festgabe der jur. Fakultät der Universität Basel zum 80. Geburtstag von Paul Speiser, 16. Oktober 1926, Helbing et Lichtenhahn, Basel, 1926, p. 132.

d'une manière générale leur permettre d'avoir un train de vie conforme à leur situation sociale et d'arriver sans souci au soir de la vie[37]). Dans un autre arrêt, le fondateur n'a pas cherché si loin et proclame simplement que le but de la fondation est de pourvoir à ses propres besoins futurs — „die Fürsorge für sich selbst" — à ceux de sa femme et à ceux des enfants issus de son mariage. Tous les fonds attribués à la fondation doivent être, sauf disposition contraire, considérés comme des contributions à titre d'assistance et insaisissables[38]).

Le TF n'est pas dupe. Les uns après les autres il analyse les éléments de telles fondations et il en arrive à ce résultat c'est que, au point de vue fiscal en tous cas, ces fondations n'existent que pour la forme. „Il ne s'agit que d'institutions factices — „Scheingebilde" — et le fondateur est en mesure, après la constitution de la fondation, d'user du patrimoine de l'établissement comme s'il s'agissait du sien propre."[39]) La Cour de droit public du TF s'exprime de la manière la plus énergique dans un troisième arrêt[40]): „La désignation d'un endroit, comme siège de l'établissement, où les impôts sont particulièrement bas constitue précisément un indice et des plus importants à invoquer contre le sérieux de la fondation et généralement comme un indice qu'on ne se trouve en présence que d'une forme civile prétextée — „vorgeschobene zivilrechtliche Form" — qui n'empêche en rien le fondateur de disposer de ses biens."[41]) Une première conclusion devait être tirée par la Cour de droit public: la fondation ne devait point empêcher le fisc du fondateur de comprendre le patrimoine

---

[37]) A. TF du 11 octobre 1929, M. contre Zurich et Schaffhouse, RO 55 I p. 373 ss.

[38]) A. TF du 11 décembre 1926, H.-S. contre Zurich et Zoug, RO 52 I p. 372 ss.

[39]) A. TF, RO 55 I p. 380.

[40]) A. TF du 26 novembre 1927, K. contre Einwohnergemeinde Solothurn, RO 53 I p. 440 ss.

[41]) A. TF cit. p. 447.

de la fondation dans la fortune imposable du fondateur. La Cour de droit public est allée plus loin, elle a ordonné à l'Etat de Schaffhouse de restituer au fondateur les impôts qu'il avait perçus de la soi-disant fondation[42]). Dans ce dernier arrêt, la Cour déclare que la constitution de la fondation, du moins au point de vue fiscal, n'a pas donné le jour à une personne morale ayant un domicile propre.

Quelle conclusion tirer au point de vue du droit civil? Faut-il considérer la fondation comme existante, indépendamment des conséquences fiscales qui lui sont déniées? Faut-il appliquer en l'espèce la disposition de l'art. 52 al. 3 CCS qui statue que „les sociétés et les établissements qui ont un but illicite ou contraire aux moeurs ne peuvent acquérir la personnalité", ou celle de l'art. 88 CCS qui voit dans l'impossibilité de réaliser le but qu'elle s'est proposée ou dans le fait que le but est devenu illicite ou contraire au moeurs une cause de dissolution de la fondation?

Si l'on s'en tenait uniquement aux expressions et même aux décisions de la Cour de droit public, il faudrait admettre cette impossibilité, pour de telles fondations, d'acquérir la personnalité ou de continuer à exister. A lire les arrêts du TF on constate en effet que le seul but, l'unique raison d'être de ces fondations est de se dérober à l'impôt et ce but n'est point admis par la Cour.

Néanmoins une telle conclusion nous paraîtrait une sanction dépassant et la volonté du législateur et les besoins pratiques. La détermination du but d'une personne morale doit être faite tout d'abord dans le sens des statuts[43]). On ne saurait dire que le but même de la fondation de famille tel qu'il est tracé dans les statuts est illicite ou immoral: abstraction faite de toute préoccupation fiscale, il est indiscutable que le fondateur ait voulu, au moyen d'une fondation de famille mettre lui et les siens à l'abri des risques que peuvent leur faire courir une situation économique aussi instable que celle des années que nous

[42]) RO 53 I p. 449; RO 55 I p. 388.

[43]) Egger, Komm. ZGB art. 52, 8.

traversons. Dès le moment où le code permet ces fondations, et c'est ce qu'il fait à l'art. 335 en particulier, il faut admettre la légitimité du but et l'existence de la personne morale à l'égard des tiers et notamment à l'égard des créanciers du fondateur, à moins que des conditions particulières ne permettent à ceux-ci aussi d'attaquer la fondation. Un argument peut être tiré en faveur de cette thèse des mêmes arrêts que nous avons cités et qui se bornent à dénier, en présence du fisc, toute conséquence à ces fondations sans jamais déclarer qu'elles n'aient pu acquérir la personnalité. Un autre argument plus puissant encore nous paraît être la solution donnée à un conflit du même genre et que nous analyserons tout à l'heure: celui des S. A. créées, elles aussi — et suivant des constatations identiques du TF — dans l'unique but de soustraire à l'impôt des sommes importantes qui eussent dû normalement être considérées comme des éléments du patrimoine d'une autre personne physique ou morale[44]). On se trouve ici en présence de solutions diverses attribuées à un même état de fait par le droit fiscal et par le droit privé et l'analyse du rapport de droit fiscal met particulièrement en lumière les éléments du rapport civil.

§ 3. L'influence des contributions sur les rapports de droit commercial.

Les phénomènes que l'on a pu constater en droit civil, où les rapports juridiques sont plus étroitement liés à des formes données par la loi en raison de l'intérêt public qu'ils affectent, seront susceptibles de se multiplier à l'infini dans le domaine du droit commercial dans lequel la liberté d'action a partout et de tous temps été comme une idée directrice. Le dernier livre de Lion se meut tout entier, on peut le dire, et cependant sans les épuiser, dans les espèces du droit commercial, influencées plus ou moins activement par le souci de conformer une activité de telle

[44]) V. un groupement intéressant de ces formations juridiques dans RO 52 I p. 376 ss.

sorte qu'elle échappe dans toute la mesure du possible à l'emprise du fisc[45]). Le champ d'investigations serait donc plus vaste encore que celui qui s'est offert à nous dans l'examen des influences de nature fiscale sur les institutions du droit civil. Néanmoins nous estimons avec Rault „que le choix des expériences importe plus que leur nombre et qu'il est possible de dégager certains principes essentiels des hypothèses les plus caractéristiques qui seront examinées"[46]).

Le commerçant devrait pouvoir se mouvoir librement dans le domaine des transactions qui est l'un des facteurs de la prospérité nationale. Ce serait un lieu commun de rappeler que la balance du commerce est, dans une certaine mesure, le thermomètre de l'économie du pays. Il importerait donc que le commerçant puisse rechercher la forme d'exploitation la plus susceptible de développer la production, de favoriser l'exportation, de soutenir la concurrence dans le domaine national et international. C'est cette liberté de mouvement que les gouvernements, spécialement dans l'orbite de l'Ecole mercantile, se sont efforcés de promouvoir. Au lieu de ce souci de la meilleure forme à donner à l'entreprise, un simple coup d'oeil sur les statisques, la doctrine, la jurisprudence de notre époque nous en montre un autre qui de plus en plus paraît fasciner l'homme d'affaires et en général quiconque dispose d'un certain capital ou d'un certain revenu: celui de donner à son entreprise l'allure qui l'exposera le moins possible aux contributions.

Les auteurs étrangers nous montrent les préoccupations fiscales comme un élément déterminant dans le choix de la forme à donner à une société que l'on fondera pour réaliser une but industriel ou commercial. En France, nous dit Rault, „l'influence des dispositions fiscales engendre un

---

[45]) Lion, Dr. Max, Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, p. 36 à 155.

[46]) Rault, De l'influence de la loi fiscale sur la nature et la technique des institutions commerciales, p. 9.

triple résultat: disparition des sociétés de personnes (sociétés en nom collectif et commandite simple), accroissement du nombre des sociétés de capitaux (plus spécialement des sociétés anonymes) et surtout immense faveur des sociétés à responsabilité limitée"[47]). Cette triple constatation peut être faite en Suisse avec une précision mathématique et le dernier annuaire de statistique fournit à cet égard des chiffres caractéristiques. Tandis que les sociétés en nom collectif et en commandite simple étaient au nombre de 6049 en 1900 et passaient à 10,471 en 1920 pour ne plus dépasser sensiblement ce chiffre (10,792 en 1931), les sociétés anonymes et les sociétés coopératives passaient de 5843 en 1900 à 18,842 en 1920 et atteignent, à fin 1931, le chiffre de 26,888. Les inscriptions de sociétés nouvelles sont de 1061 sociétés en nom collectif et en commandite contre 1640 sociétés anonymes et 363 sociétés coopératives en 1931[48]). Ce serait une erreur d'attribuer cette progression à d'uniques préoccupations fiscales, mais c'en serait une non moins grande de négliger la très grande influence de ce facteur. Quant à l'attirance des sociétés à responsabilité limitée, rien ne la montre mieux que le fait que les derniers projets de revision du CO renversent le principe de la responsabilité dans la société coopérative[49]) et prévoient l'introduction, dans la législation suisse, de la société à responsabilité limitée[50]).

A combien de combinaisons donne lieu ce but poursuivi d'une façon tenace, laisser aux mains du fisc la part la plus petite possible de gains que la période de crise réduit, pour la plupart, dans une si grande mesure, c'est ce que l'on pourrait voir en examinant de combien de façons le commerçant cherche à éviter les impôts qui grèvent surtout les opérations commerciales et il faut

---

[47]) Op. cit. p. 36 ss.

[48]) Annuaire statistique de la Suisse, 1931, p. 97 ss.

[49]) CO, revision des titres 24 à 33, projet 2284 session d'automne 1933, art. 856.

[50]) CO, eodem art. 766 ss.

ranger ici notamment les droits de timbre et les droits de mutation. Ce que nous avons dit plus haut des ventes déguisées sous l'aspect de donations, ou de vente pour un prix diminué par des versements anticipés trouverait sa place dans la vente commerciale aussi bien que dans les opérations de caractère civil. Les déguisements de ventes sous l'aspect de contrats de commission se sont multipliés chez nous et autour de nous.

Fidèle à la ligne d'investigation que nous nous sommes tracé, nous ne voudrions serrer de plus près ici que deux phénomènes qui présentent un intérêt particulier: la constitution de sociétés ayant pour unique but de faire échapper à l'impôt, sous une forme ou sous une autre, certains éléments du patrimoine, et, d'autre part, la vulgarisation du titre au porteur, notamment dans les titres de gage.

Quiconque se préoccupe du rendement de l'impôt comme de l'un des éléments indispensables à l'accomplissement des tâches de l'Etat, quiconque observe le mouvement de la propriété foncière ne peut pas ne pas être frappé par l'ingérance sans cesse accrue de la société anonyme. Non seulement la S. A. devient de plus en plus la forme dans laquelle s'exerce toute industrie et tout commerce d'une certaine envergure, ce qui, nous l'avons vu, peut s'expliquer par une série de raisons parmi lesquelles on aurait tort de ne point faire place à des raisons fiscales, mais la S. A. devient actuellement l'un des propriétaires d'immeubles que l'on rencontre couramment dans le registre foncier. Il ne s'agit plus seulement d'immeubles nécessaires à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie mais il n'est plus une agglomération qui se développe un tant soit peu qui n'ait ses S. A. propriétaires d'un immeuble locatif, voir d'une simple villa ou d'une modeste maison d'habitation. La S. A. est devenue aujourd'hui propriétaire de maisons de campagne, d'exploitations agricoles ou de simples chalets sis au milieu des montagnes.

Faut-il rechercher bien loin dans les conditions économiques les raisons de ce phénomène? Le gouvernement

d'un canton qui a dû réagir contre cette extension illimitée de la propriété foncière anonyme stigmatise comme il convient ces tendances: „S'il serait exagéré de conclure que toutes les sociétés immobilières sont constituées en vue d'éluder le droit de mutation, ce qui ne sera en particulier pas le cas lorsqu'il s'agira d'immeubles importants, il n'en demeure pas moins que cette préoccupation est à la base de la constitution des très nombreuses sociétés immobilières qui se créent chaque jour en vue de la construction d'immeubles d'importance médiocre, souvent même minime; nul ne songe d'ailleurs à s'en cacher."[51])

Cette manière d'échapper à l'impôt sous l'une de ses formes ou à ses conséquences n'est pas nouvelle. Il suffit de parcourir la collection des arrêts du tribunal fédéral pour en rencontrer de nombreuses applications dès la plaisante affaire de l'alpe Blumatt à Stans[52]), jusqu'aux conflits les plus récents du „Chalet" de Neuchâtel[53]), en passant par les grosses affaires Globus A.-G. contre Zurich[54]), A.-G. Columbus contre Argovie[55]). L'un de ses objectifs principaux est celui de permettre le transport de l'immeuble de l'entrepreneur-constructeur à un premier acquéreur, de celui-ci à un second et ainsi de suite sans que ces opérations laissent dans la caisse publique aucun droit de mutation: un transfert du stoc des actions et le sort de l'immeuble est tranché.

La vulgarisation de ces procédés influe sur le droit civil non seulement en multipliant les cas d'application de la S. A. et partant le nombre de celles-ci, mais en contraignant le législateur à donner à la loi civile et commerciale une tournure qui tienne compte de l'orientation nou-

---

[51]) Exposé des motifs et projet de loi concernant l'imposition complémentaire des immeubles appartenant aux sociétés et fondations, Vaud, automne 1930.

[52]) A. TF, RO 32 I p. 630 ss.

[53]) Cité dans RO 52 I p. 377.

[54]) A. TF, RO 41 I p. 360 ss.

[55]) A. TF, RO 45 I p. 190 ss.

velle. Rien n'est plus intéressant que de suivre ces tendances à travers toute la réforme du droit des sociétés dans la série des travaux des commissions législatives et des Chambres fédérales. C'est l'art. 619 al. 3 du projet qui met la S. A. à la disposition de quiconque entend poursuivre un but quel qu'il soit, de nature économique et même un but qui n'est pas de nature économique. C'est la disposition de l'art. 620 qui entend limiter la forme de la S. A. à des entreprises d'une certaine envergure et disposant d'un capital d'au moins 20,000 francs selon le projet du Conseil fédéral et la décision du Conseil des Etats, d'au moins 50,000 francs selon les propositions de la commission du Conseil National. Ce sont les dispositions de l'art. 624 instituant un nombre minimal de trois membres de la S. A. et excluant de ce fait cette contradiction en soi-même qu'est la société à un membre — la fameuse „Einmanngesellschaft".

La conclusion que nous avons tirée de la jurisprudence des tribunaux en matière de fondations se retrouve lorsqu'il est question de savoir si l'ordre juridique frappe de la sanction du refus d'existence les sociétés qui n'ont été créées que pour échapper d'une manière ou d'une autre aux contributions fiscales. La société ne perd formellement sa personnalité que par sa radiation du registre du commerce. Or, pas plus le CO en vigueur que le projet ne vise la radiation de l'inscription obtenue par une S. A. qui n'aurait été constituée que pour soustraire à l'impôt tout ou partie d'un patrimoine. Seul les art. 52 et 57 du CCS pourraient encore être invoqués en l'espèce et il serait fort improbable que la S. A. ne puisse justifier d'une autre raison d'existence, si ténue qu'elle soit.

Nous ne saurions terminer ce chapitre sans attirer l'attention sur les influences du droit fiscal dans le domaine des Holding, trusts et autres sociétés destinées à soutenir ou à exploiter une industrie ou un groupe d'industries. Ces sociétés créées en grande partie pour des raisons fiscales sont des plus sensibles au régime des contributions, évitant

les Etats où elles sont fortement prises à partie et se réfugiant dans les limites de ceux qui leur font une situation acceptable. Elles le peuvent d'autant mieux que les installations fixes de la Holding se réduisent à un minimum[56]). Ainsi s'explique tout naturellement la vocation de Glaris comme terre d'adoption des grandes sociétés financières. Les uns après les autres, les cantons suisses se virent contraints de renoncer à des systèmes d'impôts qui se manifestaient comme prohibitifs à l'égard de ces sociétés qui sont cependant des redevables dignes d'être appréciés. La naissance des Holdings, leur établissement, leur développement dans un canton est à ce prix. Berne vient d'en faire l'expérience et après avoir soumis les sociétés financières au droit commun, il s'est vu obligé, pour ne point être, par elles, mis systématiquement à l'écart, d'élaborer, pour elles, une loi d'impôt spéciale, loi adoptée dans la votation populaire du 28 mai 1933[57]).

Il est un autre domaine dans lequel domine la préoccupation d'échapper à l'impôt, d'une manière qui ne saurait être traitée sur le même plan que les moyens qu'on serait tenté d'appeler légaux et dont il a été question jusqu'ici, c'est celui des effets de commerce et en général des papiers-valeurs. C'est à des préoccupations d'ordre fiscal que, pour une très grande part, le titre au porteur est redevable de la vogue dont il jouit. Le titre au porteur est parvenu à se glisser partout dans le domaine des transactions. L'Etat lui-même, qui aurait cependant un intérêt direct à ce qu'il en soit fait abstraction, doit lui créer une place prépondérante lorsqu'il fait appel aux fonds privés par voie d'emprunts par souscription publique. Les traits les plus saillants de la législation sur les titres au porteur doivent leur origine à la multiplication de ces titres et cette multi-

---

[56]) Rosset, Dr. Paul-René, Traité théorique et pratique des sociétés financières, Lausanne 1933.

[57]) Dürrenmatt, Dr. H., Das bernische Gesetz über die Besteuerung der Holdinggesellschaften, Die schweizer. Aktiengesellschaft, 1933, p. 168.

plication elle-même est issue de la facilité avec laquelle les titres au porteur peuvent être soustraits à l'imposition sous presque toutes ses formes. Le titre au porteur se fraye un chemin, grâce à ces considérations, même dans un domaine qui ne semblait guère fait pour lui: celui créances garanties par gages et des titres de gage. C'est ainsi que dans le cours de ces dernières années les autorités de surveillance du registre foncier ont eu à se prononcer de plus en plus fréquemment sur les modalités de l'inscription des hypothèques garantissant des titres au porteur et sur la cession au porteur de titres primitivement nominatifs et garantis par gages immobiliers[58]).

Rien n'a mieux servi le redevable en présences des prétentions fiscales que la mobilité, la souplesse des institutions du droit privé. Il faut voir si l'Etat est resté sans défense à l'égard du contribuable qui se dérobe, ou si, au contraire, il a trouvé les moyens de se prémunir.

Chapitre III.

Les moyens de défense de la collectivité contre les échappatoires fiscaux.

§ 1. Les diverses mesures mises à la disposition de la collectivité pour parer aux échappatoires fiscaux.

Les moyens dont dispose la collectivité pour retrouver la matière imposable, malgré les procédés plus ou moins habiles, plus ou moins légitimes dont se sert le contribuable pour échapper à l'emprise du fisc, sont multiples. Ils forment l'une des parties essentielles du droit fiscal et l'on peut, sans exagération, dire que l'une des tâches principales du droit fiscal matériel et que la tâche fondamentale du droit fiscal formel consistent à poursuivre la matière imposable ou, si on le préfère, le contribuable de manière

---

[58]) V. procès verbaux de l'autorité de surveillance fribourgeoise du registre foncier, année 1933.

à ne rien laisser échapper qui légalement doive payer l'impôt. C'est là non seulement un postulat de l'existence de la collectivité légitimée à prélever l'impôt, mais un postulat de la justice, tout débiteur qui se dérobe à l'impôt chargeant par ce fait même plus lourdement les membres de la collectivité qui se soumettent loyalement à la contribution.

Dans le droit fiscal matériel une institution donne à la collectivité un moyen puissant de se prémunir contre les manoeuvres qui, d'une manière ou d'une autre, soustrayent au fisc des éléments imposables: le droit pénal fiscal. Quelles sont les infractions, voir les délits reprimés par le droit pénal des contributions c'est au droit fiscal à le dire et non pas à nous[59]). Qu'il nous suffise de constater que le droit pénal sera pris en défaut dès que le contribuable ne se soustrait pas à l'impôt par l'une des infractions réprouvées par le droit, mais conforme son activité de telle sorte qu'elle ne rentre plus dans l'état de fait — „Tatbestand" — qui donne lieu à la perception fiscale. C'est dans ce sens p. ex. que Lion a pu écrire un livre sur les moyens légaux d'échapper à l'impôt („Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen").

Le droit fiscal formel gravite tout entier autour de la détermination, on pourrait dire de la poursuite de la matière imposable: déclaration, estimation, organisation des autorités d'estimation, procédure de recours, garanties du fisc, poursuites en matière d'impôts, toutes ces mesures n'ont pour raison d'être que la recherche de la matière imposable parmi les éléments de patrimoine, parmi les opérations soumises à contribution, et l'application égale à tous les citoyens de dispositions qui les obligent à contribuer au ménage de la collectivité.

Il ne saurait être question dans ce rapport de ces moyens généraux du droit fiscal, quand bien même ils peuvent trouver leur reflet et exercer leur influence dans

---

[59]) Blumenstein, Schweizer. Steuerrecht, II. Die strafbaren Tatbestände, p. 344 ss.

maints rapports de droit privé[60]). Qu'il suffise de faire remarquer que, en France par exemple et dans les cantons qui se sont inspirés de la législation française, toute l'organisation du cadastre s'est présentée tout d'abord comme une institution destinée avant tout à déterminer la valeur soumise à l'impôt foncier. Comment cette institution de caractère fiscal s'est transformée peu à peu en une institution de droit privé jusqu'à devenir l'état des droits réels qu'est notre registre foncier, c'est ce que nous n'avons pas à dire ici.

Parmi les dispositions générales du droit fiscal qui trouvent leur répercussion directe dans le droit privé il faut signaler les droits de gage qui garantissent les prétentions du fisc. Le CCS fait à ces droits de gage, pour autant qu'ils grèvent des immeubles, une place spéciale en les dispensant de l'inscription au registre foncier. Il importe donc de tenir compte de ces garanties chaque fois qu'il y a lieu de déterminer l'étendue d'une prestation corrélative à la valeur d'un immeuble, qu'il s'agisse de déterminer un prix de vente, la valeur d'une rente, le montant d'une enchère.

Mais ce qui rentre directement dans le champ de nos investigations, c'est de rechercher si l'Etat connaît un moyen général qui lui permette de soumettre à l'impôt des éléments de patrimoine ou des opérations juridiques qu'il s'est proposé de frapper et qu'il voit lui échapper par des moyens strictement légaux mais auxquels il n'avait pas songé.

Si ce moyen général n'existe pas ou si ses résultats sont insuffisants, l'Etat peut-il prendre des mesures qui s'attaquent directement à une institution de caractère juridique et qui l'atteignent malgré les prévisions de celui qui s'en prévaut?

---

[60]) On trouvera à cet égard des renseignements des plus intéressants dans les deux importantes publications de M. le Dr. W. Oswald, prof. à l'Univ. de Fribourg: Der Rechtsschutz in Steuersachen, Wohlen 1932, et Die Steuerveranlagung, Aarau 1932.

C'est à cette double considération que nous voudrions nous arrêter quelque peu et pour autant que les institutions que nous pourrons encore rencontrer trouvent leur répercussion dans le droit privé.

§ 2. Clause générale permettant de parer aux moyens d'échapper à la contribution.

Une clause de ce genre existe dans la loi allemande où elle a provoqué une vive discussion.

L'Ordonnance de l'Empire en matière d'impôt[61]) contient deux dispositions d'ordre général que nous ne ferons que signaler[62]). Ce sont les §§ 9 et 10 de cette ordonnance.

Les tendances du § 9 sautent aux yeux: „Dans l'application des lois fiscales il y a lieu de tenir compte de leur but, de leur portée économique — ‚wirtschaftliche Bedeutung' — et du développement des circonstances — ‚Entwicklung der Verhältnisse'."

Le § 10, lui, part d'une notion de droit civil, celle de l'abus de droit — „Rechtsmissbrauch" — et déclare que l'obligation de payer l'impôt ne saurait être ni réduite, ni supprimée par le fait que les intéressés recourraient, d'une manière abusive, aux possibilités offertes par le droit privé d'user de formes ou de modalités particulièrement favorables.

Où le § 10 devient plus incisif, c'est lorsqu'il énumère les cas dans lesquels il y a „abus de droit" dans le sens du premier alinéa. La pensée maîtresse des précisions données sous trois chiffres différents, c'est qu'il y a „abus de droit" lorsque, en dépit de la loi qui soumet à l'impôt certains états de faits ou rapports économiques, les parties

---

[61]) Reichsabgabeordnung (AO) dans la teneur de la publication du 22 mai 1931, RGBl I p. 161.

[62]) Nous voyons en effet dans le plan, aimablement communiqué par l'auteur, que M. le Prof. Blumenstein traitera cette matière in extenso dans son rapport.

choisissent, pour échapper à cet impôt, des modalités ou des actes juridiques différents et inaccoutumés.

On voit sans peine le parti que pouvaient tirer d'une telle disposition les autorités spécialement chargées d'appliquer l'ordonnance. Ce qu'il advint, rien ne le démontre mieux que l'arrêt de la Cour des finances de l'Empire dont on a fait la fameuse théorie des „types" — „Typisierungstheorie". Cet arrêt n'ayant guère fait jusqu'ici l'objet de monographies françaises, il vaut la peine d'en tenter une traduction aussi fidèle que possible: „Un trait caractéristique du conflit fiscal consiste en ce que, la plupart du temps, une décision n'intéresse pas uniquement les parties en cause mais atteint des groupes entiers de la population, groupements sociaux ou économiques. La jurisprudence ne peut rester indifférente devant de telles conséquences touchant la collectivité entière. Il est dès lors indiqué de ne point faire dépendre une décision uniquement du parti pris par les intéressés dans tel ou tel cas particulier. La question primordiale est bien plutôt celle-ci: quelle est, selon la conception générale, la manière typique de traiter telle affaire d'après le sens et le but d'une disposition légale, alors même que les personnes directement intéressées auraient choisi une autre voie."[63])

Cet arrêt de la Haute Cour des finances paraissait devoir mettre un point final à la discussion qui sévit depuis longtemps, principalement en Allemagne, au sujet de la sphère d'application des termes du droit privé dans le droit fiscal et qu'étudiera M. le professeur Blumenstein. Des thèses de première valeur ont été établies pour ou contre l'interdépendance du droit fiscal et du droit privé par des auteurs tels que Geiler[64]) et Ball[65]), d'une part,

[63]) Urteil des Reichsfinanzhofes vom 7. Mai 1931; Amtliche Sammlung, vol. 27, p. 22.

[64]) Geiler, Steuerrecht und Privatrecht (Steuer und Wirtschaft 1927, p. 498 ss.), cité dans Blau et Oeftering, loc. cit., p. 182 note 1.

[65]) Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 1924, p. 157: „Der Gedanke der Verselbständigung des Steuerrechts, seine Loslösung

et Lion[66]), d'autre part. Ce dernier eut le mérite de mettre en garde le monde des juristes contre la tendance du droit fiscal de faire fi des principes du droit privé. Il a aujourd'hui la satisfaction de voir des jurisconsultes des plus autorisés se détourner de la trop fameuse théorie des types et il signale dans sa dernière édition (1933) des arrêts de la Cour des finances qui sont en marge de la théorie échaffaudée par cette même autorité voici deux ans à peine[67]).

Seules les influences possibles d'une telle théorie des types sur le droit privé peut nous occuper dans l'ordre d'idées que nous nous sommes tracé.

Ces influences seraient désastreuses et le mot de Lion n'a rien d'exagéré: „Nous devons déclarer une telle opinion comme du nihilisme puisqu'elle ne fait rien moins que négliger la signification des termes du droit privé qu'elle emploie." Ce nihilisme, dont il parlait déjà en 1927 dans la discussion des idées, combien s'applique-t-il plus directement encore à l'arrêt par lequel la Cour des finances prend position dans le litige.

La théorie des types n'envisage plus que le côté économique d'un rapport juridique oubliant systématiquement ce qui en fait le principal intérêt, ce qui est sa raison d'être, c'est qu'il est un rapport „juridique". La prédominance de la manière de penser et d'agir collectivement, contre laquelle nous mettions en garde dès le début de ce rapport, se révèle brutalement dans la théorie des types. Selon l'expression de Blau, la théorie des types „déshabille les états de fait que l'on rencontre dans la vie; au lieu d'un costume individuel elle les revêt de l'uniforme du type. Les états de fait si variés que l'on rencontre de toutes parts deviennent des chablons."[68]) Les promoteurs de l'indé-

vom Privatrecht, der Ausbau seines materiellen Teiles als selbständiges öffentliches Vermögensrecht ist eine Teilbewegung jener grossen Bewegung des öffentlichen Rechts."

[66]) Lion, Dr. M., Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1927, p. 133 ss.

[67]) Lion, Dr. M., Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, p. 30.

[68]) Blau et Oeftering, loc. cit., p. 191.

pendance du droit fiscal appelaient de leurs légitimes désirs le jour où le droit fiscal n'apparaîtrait plus dans la science du droit comme un convive qui ne fait que recevoir mais comme un hôte qui donne[69]); la théorie des types, en dépouillant la vie du droit de tout ce qui fait ses multiples particularités la dépouillerait non seulement de son intérêt dogmatique mais de la souplesse qui est nécessaire à l'homme d'affaires qui mène le dur combat de la vie non seulement pour lui-même mais pour la nation dont il doit être l'un des meilleurs serviteurs.

Qu'il nous soit permis de dire que notre conception latine s'accommoderait aussi mal d'une telle mentalité de types ou de masses que notre sens helvétique s'oppose de lui-même à cette manière d'embrigader de force l'activité juridique.

Tout est-il donc faux, tout doit-il être rejeté de ce que des savants ont consciencieusement analysé et de ce qu'une Cour composée des meilleurs spécialistes d'un Etat a cru pouvoir sanctionner de sa haute autorité?

Ce serait être trop absolu que de le prétendre. La notion de l'abus de droit a été une notion civile avant même qu'elle soit une notion de droit fiscal. L'abus de droit a été réprouvé par notre code civil suisse avant de l'avoir été formellement dans l'une quelconque de nos législations fiscales. Toute notre bibliographie juridique le réprouve aussi bien que nos tribunaux le condamnent. C'est ainsi que nous avons vu le TF ne s'en point laisser imposer ni par les fondations, ni par les sociétés ou autres institutions ne reposant sur aucune réalité et ne poursuivant qu'un unique but: soustraire à l'impôt des éléments de patrimoines qui devaient leur tribut à la collectivité.

Mais à côté de ces institutions fallacieuses, il y a les formations juridiques qui correspondent à un besoin de la vie économique et qui permettent d'atteindre un but parfaitement justifié sans rentrer dans l'une des espèces

---

[69]) Ball, loc. cit., p. 157.

courantes, sans être l'un des types auxquels on a recouru de tous temps. Les méconnaître ou les supprimer serait méconnaître et supprimer l'un des leviers les plus puissants et les plus utiles de la vie économique. Les temps plus difficiles que nous traversons, les nécessités plus impérieuses de faire face à des coalitions économiques qui se dressent de toutes parts rendraient criminelles les tendances de „chabloniser", si je puis me servir d'un terme aussi barbare pour stigmatiser de tels essais. Nous avons montré dans les pages qui précèdent ce que le droit privé doit à ces formations qui s'écartent peut-être de la voie normale mais ne peuvent être imprudemment jugulées.

Les notions de simulation, d'abus de droit, d'objet illicite ou immoral d'un acte juridique, tous termes issus du droit privé et accueillis par le droit fiscal ont parfaitement suffi à nos autorités fiscales et à notre Cour de droit public pour réprimer les abus là où ils se sont manifestés.

Il n'en est pas moins vrai que l'Etat peut se trouver parfois sans défense en présence d'une institution qui doit son développement non point précisément à la seule préoccupation d'échapper à l'impôt mais auquel cette préoccupation n'est cependant point complètement étrangère. Ce sera la tâche de la législation spéciale d'appréhender ces formations nouvelles et de les traiter de telle sorte qu'elles soient en mesure de rendre les services que l'on peut légitimement en attendre sans les dispenser de contribuer, comme elles le doivent faire, aux charges de la collectivité.

C'est de ce dernier point qu'il nous paraît falloir traiter succinctement.

§ 3. L'astriction à l'impôt des formes juridiques nouvelles.

Deux constatations sont à la base de ces considérations.

La première c'est que, en dépit des tentatives d'anéantir le développement des institutions juridiques par crainte de voir échapper à l'impôt des éléments de patrimoine ou

des activités juridiques qui doivent y être abstreints, dans la vie du droit, tout est mouvement. On peut l'observer dans les domaines les plus divers: cinquante ans à peine nous séparent de l'entrée en vigueur du premier code fédéral des obligations, et au cours des travaux préparatoires de la revision de la partie réservée aux sociétés commerciales, on a peine à reconnaître, dans les dispositions nouvelles, la société anonyme, la société coopérative de hier et on voit s'imposer une société dont pendant longtemps on a cru pouvoir se passer, la société à responsabilité limitée. A combien plus forte raison les modifications, les formations nouvelles ne doivent-elles pas se faire sentir dans le domaine du droit fiscal qui ne peut astreindre à l'impôt que les biens ou les activités qui ont été formellement prévues par la loi.

La seconde constatation est de nature à donner quelques consolations aux percepteurs d'impôts qui seraient tentés de prononcer sur la fidélité de leurs contribuables des jugements trop sévères. Elle n'a guère été exprimée plus spirituellement que dans une récente étude de la Revue mensuelle de droit administratif bernois: „Dans le monde entier les tentatives d'échapper à l'impôt sont un jeu très animé et très intéressant, mélangé de joies et de peines, auquel se livrent Etat et contribuable; seul le canton de Berne ne le connaît pas. Ici c'est par principe qu'on dissimule les éléments imposables."[70]) Empressons-nous de faire à cette reflexion la part de la boutade, mais sachons voir assez clair pour nous rendre compte qu'elle trouverait un champ d'application dans bien d'autres Etats que dans celui de Berne.

Mouvement, créations nouvelles dans le monde économico-juridique, non-sens que de vouloir les ignorer, échec

---

[70]) Zumstein, Dr. W., Die Steuerverschlagnis im bernischen Steuerrecht, Monatsschrift für bern. Verwaltungsrecht und Notariatswesen, 1928, p. 161 ss.: „ . . . nur im Kanton Bern kennt man sie — die Steuerhinterziehungen — nicht. Hier werden die Steuern grundsätzlich ‚verschlagen'."

de la théorie et de la pratique tendant à ne voir dans une affaire ou une institution nouvelle que son côté économique, que reste-t-il à faire à la collectivité qui voit lui échapper des éléments qu'elle croit devoir frapper? Modifier et compléter l'arsenal de ses lois est le seul parti qui lui reste à prendre.

Parmi les novelles fiscales il s'agit, dans l'ordre d'idées qui nous occupe, de faire une distinction. L'Etat peut, dans une novelle ou une revision, soumettre à l'impôt des éléments de patrimoines ou des opérations non encore grevées mais qui, existant déjà, auraient pu parfaitement l'être: le droit de timbre fédéral introduit par la loi du 4 octobre 1917, les impôts sur les augmentations de valeur — „Wertzuwachssteuer"[71]) — n'en sont que deux exemples. Ce n'est point de la grevance d'éléments préexistant qu'il est ici question.

Au contraire, des institutions nouvelles surgissent, des transactions se forment isolées d'abord, toujours plus nombreuses ensuite auxquelles le législateur n'avait pas pensé ou qu'il n'avait pu prévoir mais que, à la longue, et précisément en raison d'un principe de droit, celui de l'égalité des citoyens devant l'impôt, il ne peut ignorer plus longtemps. L'extension de la fiscalité suit pas à pas, on peut le dire, les progrès de la technique et le développement des institutions juridiques. Aussi bien que l'ordre juridique rangeait parmi les objets de la propriété mobilière les forces naturelles susceptibles d'appropriation non comprises dans les immeubles (CCS art. 713), l'Etat grevait de droits et d'impôts les forces hydrauliques[72]), prélevait des taxes sur les véhicules automobiles. Il se préoccupe aujourd'hui du régime auquel il convient de soumettre les appareils de radiophonie, s'inquiète du sort à faire aux

---

[71]) Higy, Dr. C., Die Wertzuwachssteuer, Zeitschrift f. schw. Statistik und Volkswirtschaft, 1922.

[72]) Egger, Die öffentlichen Abgaben der Wasserwerkanlagen, Diss. Bern, 1923.

Holdings, trusts, cartels, aux formations nouvelles dans le monde des sociétés anonymes et coopératives. L'une des expressions les plus récentes des préoccupations fiscales dans cet ordre d'idées est celle que l'on trouve dans l'exposé des motifs concernant l'imposition complémentaire des immeubles appartenant aux sociétés et fondations, et sa réalisation dans la loi vaudoise du 23 décembre 1930. Pourquoi faire subir aux immeubles des sociétés et fondations un régime particulier? Le gouvernement vaudois le déclare sans ambages: parce que „on a vu se former des sociétés, et ce mouvement va chaque jour s'accentuant, dans le seul but d'échapper à la perception du droit de mutation, le transfert de la totalité des actions de la société tenant lieu du transfert de l'actif et plus spécialement des immeubles. Cette situation est aussi injuste que préjudiciable aux intérêts du fisc." Comment on y a porté remède d'une manière à la fois énergique et judicieuse, c'est ce que l'on trouve dans le système de la loi qui soumet les sociétés douées de personnalité et les fondations à un impôt annuel du $1^0/_{00}$ de la taxe officielle des immeubles dont elles sont propriétaires, à l'exception des immeubles ou de la partie des immeubles qu'elles utilisent elles-mêmes pour l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie: art. 1 de la loi du 23 décembre 1930. Mais, comme cet impôt n'a en vue que de poursuivre d'une manière anticipée les personnes qui pensent échapper par la voie indiquée aux droits de mutation immobiliers, l'art. 3 prévoit une déduction de l'impôt payé annuellement, en cas de vente d'immeuble ou autre opération entrainant le paiement d'un droit de mutation dans les 20 ans dès l'acquisition ou au cours d'une période de 20 ans dès celle-ci.

Avec quelle prudence le fisc doit agir dans le traitement de la matière imposable et notamment dans l'appréciation des formations juridiques nouvelles, c'est ce que nous avons relaté à propos de la loi bernoise toute récente sur les sociétés financières.

Conclusion.

Pour quiconque étudie les rapports qui existent entre le droit privé et le droit fiscal des constatations s'imposent, constatations de nature dogmatique et pratique.

M. le Professeur Blumenstein terminait son étude sur l'importance des notions de droit civil pour le droit fiscal moderne en constatant combien variée et puissante est l'influence du droit civil et de la science du droit privé sur la formation et le développement du droit fiscal[73]).

Juste retour des choses, il faut constater combien, surtout dans le cours de ces dernières années, la science et les institutions du droit fiscal ont influé sur la technique et l'application du droit privé.

Une tendance s'est manifestée, surtout chez nos voisins d'outre Rhin, d'isoler le droit fiscal, en en faisant une science ayant sa terminologie propre, ses institutions particulières, empruntant au droit privé les seuls principes, les seules notions dont il ne saurait se passer.

Cette tentative particulariste doit être appréciée avec de grandes réserves.

Au point de vue dogmatique pur, le droit fiscal et le droit privé sont les aspects divers d'une même science. Les grands principes, les notions fondamentales des personnes, des choses, des actes se retrouveront naturellement et quoique l'on fasse dans l'une et l'autre de ces branches. Si le droit fiscal a bénéficié de la technique du droit privé, le droit privé aura tout intérêt à suivre de très près le développement du droit fiscal. Nous avons vu notamment quelles précisions le civiliste peut attendre de l'appréciation de rapports juridiques qui lui sont propres sous un angle qui n'est pas le sien. De même que le géomètre ne fixera un point trigométrique avec toute sa précision qu'en se plaçant à des points de vue différents, de même le civiliste ne se rendra pleinement compte de la notion qu'il aborde

---

[73]) Blumenstein, Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe, 1919, op. cit. p. 258.

qu'en l'envisageant à la lumière de diverses disciplines. Faire du droit privé sans se tenir au courant des branches voisines et notamment sans se préoccuper des données du droit fiscal serait faire oeuvre bien superficielle.

Cette communauté de vues dans l'appréciation de certains éléments ne doit pas faire oublier la diversité des buts qui doit parfois se manifester. C'est ainsi que des sanctions fiscales peuvent atteindre, jusqu'à l'ignorer complètement un rapport juridique que le droit privé prend en pleine considération.

Au point de vue pratique, le droit fiscal, comme le droit privé, est un art. L'un et l'autre ne sauraient s'ignorer sans donner à l'édifice de la paix et de la prospérité nationales, auquel tous deux doivent contribuer, une allure grotesque et un équilibre instable.

Si le fisc poursuit en premier lieu les intérêts de la collectivité, il ne peut oublier, sans crainte de fatales conséquences, que l'intérêt général est fait, au moins pour une grande part, de la somme des intérêts particuliers.

Les membres de la collectivité défendent ses intérêts en défendant les leurs. Ils ont, surtout dans le monde des transactions, à faire face aux plus grandes difficultés pour maintenir leur économie privée, cellule de l'économie nationale. Le droit commercial, en particulier, a mis à leur disposition toute la souplesse, la rapidité, la sécurité qui ont toujours été considérées comme ses attributs essentiels. Il importe qu'une loi fiscale trop rigide ne vienne pas les priver des bénéfices qu'ils peuvent retirer de la gamme si nuancée des multiples opérations commerciales.

Il ne faudrait pas que l'homme d'affaires, le commerçant, quiconque guère sa fortune ait l'impression de se trouver en présence d'un fisc qui ne voit en eux et en leurs biens que matière imposable. A vouloir toucher trop fortement le contribuable, on ne parvient qu'à susciter des transactions d'un type nouveau dont le germe n'est point la réalisation de l'opération la plus favorable mais bien de l'affaire la moins lourdement grevée.

Dans une lutte que se livreraient le fisc et le particulier, le droit des contributions et le droit privé est-on certain que la victoire resterait au premier? Et si encore victoire il y avait, ne serait-elle pas un triomphe de Pyrrhus qui coûterait à la nation la joie du gain, le goût de l'épargne, le respect de la loi morale qui sont aussi des facteurs de la prospérité et de la légitime fierté nationale.

Et, s'il n'est point déplacé de rappeler que l'organisation et la conduite des Etats, que la politique, elle aussi est une science et un art qui se réclame de la science et de l'art du droit, n'est-il pas opportun de signaler comme un modérateur des excès que serait tenté de commettre un législateur dans l'ordre fiscal, la libre concurrence qui peut surgir entre nos divers Etats confédérés? La séparation des compétences législatives en matière fiscale et en matière de droit privé restera encore une sauvegarde contre les influences déplacées et néfastes qui ont été dans d'autres pays une menace contre l'indépendance et le développement rationnel du droit privé.

A la veille même de prendre des décisions qui risquent de peser lourdement sur notre économie nationale, la Société suisse des juristes n'a-t-elle point agi sagement en permettant cette mise en garde contre toute prépondérance du droit fiscal sur le droit privé et en jetant à temps son „caveant consules".