

TORRIONE Henri, L'approche selon la réalité économique (die wirtschaftliche Betrachtungsweise) en droit fiscal et en philosophie du droit, in : Amstutz Marc / Chabloz Isabelle / Heinzmann Michel / Hochreutener Inge (édit.), Mélanges en l'honneur de Walter A. Stoffel – avec un accent sur la société simple, Berne 2015, p. 311-333.

IDé

Institut Droit et Economie
Institut für Recht und Wirtschaft
RECHTSWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT UNIVERSITÄT FREIBURG
FACULTE DE DROIT UNIVERSITE DE FRIBOURG

Mélanges en l'honneur de
Festschrift für
Walter A. Stoffel

avec un accent
sur la société simple

mit Betonung auf die
einfache Gesellschaft

Marc Amstutz/Isabelle Chabloz/
Michel Heinzmann/Inge Hochreutener
(édit./Hrsg.)

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, vorbehalten. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

© Growth Publisher Law, Bern 2014

ISBN 978-3-906235-03-5 (Growth Publisher Law)

Vertriebskooperation mit Schulthess Juristische Medien AG

ISBN 978-3-72555-7146-8 (Schulthess Juristische Medien AG)

www.growthpublisher-law.ch

www.schulthess.com

L'approche selon la réalité économique (die wirtschaftliche Betrachtungsweise) en droit fiscal et en philosophie du droit

Henri Torrione*

Table des matières

- I. Introduction
- II. L'approche selon la réalité économique en droit fiscal lorsqu'une disposition légale l'exige
 - A. Typologie des dispositions
 - B. L'approche selon la réalité économique est-elle une question d'interprétation ?
 - C. Pourquoi ne peut-on pas se passer du recours à l'approche selon la réalité économique ?
- III. Le principe de l'abus de droit sur le plan fiscal : un autre chemin vers le recours à l'approche selon la réalité économique
- IV. L'approche selon la réalité économique à la lumière de la philosophie du droit
 - A. Un autre mode de justification de la décision que la référence à la loi
 - B. Le droit comme *Sachgerechtigkeit*, et le jugement ou l'appréciation qui en détermine le contenu
 - C. La notion d'égalité complexe et son lien avec la *Sachgerechtigkeit*
 - D. L'égalité complexe est-elle le résultat d'une norme ?

Bibliographie

I. Introduction

La réalité économique joue un rôle important dans les domaines du droit couverts par WALTER STOFFEL, en particulier en droit de la concurrence et en droit des sociétés. Lorsque le juge la prend en compte dans sa décision, il utilise ce que le TF appelle « l'approche selon la réalité économique », « *die wirtschaftliche Betrachtungsweise* ». ¹ Nous allons examiner en quoi consiste une telle approche. Nous le ferons en partant du droit fiscal, notamment du phénomène de la « *Durchgriffbesteuerung* ».

* Professeur ordinaire de droit fiscal et de philosophie du droit à l'Université de Fribourg.

1 Voir p. ex. TF du 25.11.1983, Archives 53, p. 54.

En droit fiscal, la levée du voile social consiste à « ignorer complètement ou partiellement, pour l'imposition, l'existence de la société anonyme (*der sogenannte Durchgriff bei Aktiengesellschaften*) [...] », et à imposer ses actionnaires pour les bénéfices qu'elle réalise, comme si la structure utilisée par ces personnes était une société simple, une société en nom collectif ou une société en commandite ; il y a alors imposition des actionnaires sur la base de la seule prise en compte de la réalité économique (« *Besteuerung auf Grund rein wirtschaftlicher Betrachtung* »)². Si l'imposition n'était pas faite sur cette base, mais sur celle de la réalité juridique, on imposerait la société anonyme, non pas ses actionnaires. C'est d'ailleurs la règle générale en droit fiscal suisse : c'est en effet un droit qui, par principe, reconnaît que la différence faite sur le plan du droit civil entre les entités qui ont la personnalité morale (comme les sociétés anonymes ou les fondations), et celles qui ne l'ont pas (comme les sociétés simples) est une différence pertinente sur le plan fiscal lorsqu'il s'agit d'identifier qui est assujéti à l'impôt. Il est largement admis, en effet, que s'il est un domaine où le droit civil peut servir de base au droit fiscal, c'est surtout en matière de personnalité juridique.³

L'approche selon la réalité économique peut être mise en œuvre non seulement lorsque le conflit porte sur la personne qui doit l'impôt (comme dans le cas de la « *Durchgriffbesteuerung* »), mais aussi quand il est relatif à l'objet soumis à l'impôt. Parmi les différents objets soumis à l'impôt, prenons comme exemple le *capital* d'une société anonyme, en particulier les fonds mis à disposition de la société par son actionnaire. Imposer ces fonds sur la base de la réalité économique consiste à les imposer indépendamment de la forme juridique qui a été utilisée par l'actionnaire pour les mettre à disposition de la société (prêt ou apport en capital), non pas donc sur la base de la distinction de droit civil entre un contrat de prêt et un apport en capital mais uniquement sur la base d'une appréciation de la réalité économique (des fonds prêtés peuvent être assimilés à des apports en capital si cela s'impose *d'un point de vue économique*).

Bien que partant d'exemples tirés du droit fiscal, nous souhaitons étudier cette démarche intellectuelle dans une perspective générale indépendante du droit fiscal, à l'aide notamment de l'art. 4 CC et de la philosophie du droit. Notre approche sera factuelle et analytique. On ne trouvera pas de considérations générales sur la tension entre la fonction de légiférer et la fonction de juger,⁴ ni de remarques sur le caractère

2 ATF 99 Ia 459, c. 2. C'est le *Durchgriff* ordinaire (TF 17.2.2005 2P34/2004), distinct du *Durchgriff* latéral – le bénéfice de la société anonyme est alors attribué à une société sœur (voir TF 30.I.2006 2P92/2005 ; sur cet arrêt, voir TORRIONE, Abus de droit en droit fiscal, p. 184–187). En matière de TVA, voir TF 15.06.2012 2C_129/2012.

3 ATF 59 I 272, c. 7. Sur le projet (abandonné) d'imposer les entreprises indépendamment de la personnalité juridique, voir TORRIONE, Réflexions sur le Rapport de la Commission ERU.

4 Voir p. ex. CANIVE.

souhaitable ou non de la justice à tout prix⁵. Nous partons d'un fait (l'approche selon la réalité économique en matière fiscale, la « *Besteuerung auf Grund rein wirtschaftlicher Betrachtung* », est un fait que l'on peut constater assez simplement, en observant l'activité du TF lorsqu'il tranche en dernière instance certaines affaires fiscales) ; après une description du phénomène, nous proposons une analyse de ce qu'il est, et aussi du *droit* (ou plutôt du *juste*) auquel il conduit (un *droit*, ou un *juste*, approché et atteint indépendamment de la loi – lorsqu'une disposition légale contient quelque chose, ce qui n'est pas toujours le cas, c'est tout au plus le renvoi pur et simple à une réalité présentée par la loi comme un point d'ancrage autre qu'elle pour la décision du juge).

II. L'approche selon la réalité économique en droit fiscal lorsqu'une disposition légale l'exige

A. Typologie des dispositions

Une approche selon la réalité économique est exigée de manière expresse par l'art. 29a LHID en matière d'impôt sur le capital, s'agissant de ce qui doit être considéré comme du capital : « Le capital imposable est augmenté de la part des fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital ». Parmi les dispositions qui exigent expressément le recours à la réalité économique, certaines le font cependant de façon générale, et non pas sur un point précis comme l'art. 29a LHID. La législation fiscale du canton de Bâle-Campagne, par exemple, prévoit ce qui suit : « *Entspricht die Rechtsform offensichtlich nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten, so sind die Steuern nach Massgabe des wirtschaftlichen Tatbestandes zu entrichten* ».⁶

Parfois ce n'est pas une disposition fiscale qui conduit le juge fiscal à une « *Besteuerung auf Grund rein wirtschaftlicher Betrachtung* », mais l'art. 18 CO sur la simulation. Les conventions sont très importantes pour l'imposition, notamment quand il s'agit de déterminer à qui doit être attribué le revenu imposable, qui en est le bénéficiaire effectif, qui a un droit de jouissance sur lui, qui doit être imposé. Selon la doctrine, l'art. 18 CO couvre aussi les cas de « *Parteissimulation* »⁷ : lorsque le co-contractant qui figure dans le contrat n'est pas le contractant selon « la véritable nature de la convention », c'est cette véritable nature qui doit être prise en considération pour déterminer qui est le contractant. Dans les affaires fiscales, il arrive que les tribunaux examinent à titre préalable cette question de droit des obligations. Ils ont ainsi reconnu que dans certains cas de donations en chaîne il peut y avoir simulation de la

5 Comme dans l'excellente leçon d'adieu donnée par le Prof. TERCIER à l'Université de Fribourg le 4 juin 2014, sous le titre « La justice à tout prix ? ».

6 Art. 2 al. 2 de la loi cantonale du 7 février 1974, SGS Nr. 333.

7 WINIGER, N. 93.

qualité de partie en matière de contrat de donation ;⁸ ils ont aussi reconnu qu'il peut y avoir simulation de la qualité de partie en matière de contrat de dépôt bancaire.⁹

Une disposition fiscale peut exiger l'approche selon la réalité économique non pas expressément (comme dans les exemples qui viennent d'être donnés), mais implicitement, et cela de différentes façons. Certaines dispositions contiennent par exemple des notions économiques dont la loi souligne le caractère « *open ended* », comme « tout autre avantage appréciable en argent », ¹⁰ « toute prestation appréciable en argent », ¹¹ « toute autre activité lucrative indépendante ». ¹² D'autres dispositions utilisent simplement une notion économique mais n'en donnent aucune définition, comme « gain en capital », ¹³ « conditions de pleine concurrence » ou « conditions ... convenues entre des entreprises indépendantes », ¹⁴ « justifié par l'usage commercial », ¹⁵ etc.

B. L'approche selon la réalité économique est-elle une question d'interprétation ?

Pour savoir si la loi fiscale exige l'approche selon la réalité économique (et donc une imposition sur la base d'une appréciation indépendante de tout critère formel fourni par le législateur), il faut l'interpréter. ¹⁶ Mais supposons que la loi ait été interprétée, et que l'on ait conclu de cette interprétation qu'elle exige le recours à une approche selon la réalité économique. Se pose alors la question de la mise en œuvre de cette approche : c'est une question différente de celle de savoir si la loi renvoie à une approche selon la réalité économique. Plusieurs auteurs ne font pas cette distinction, et parlent pour cette raison d'interprétation économique, et non pas de « *wirtschaftliche Betrachtungsweise* » comme le TF. Cette question différente, est-elle, elle aussi, une question d'interprétation de la loi, et de son application au cas d'espèce ?

Il faut, nous semble-t-il, distinguer nettement interprétation de la loi, et exercice par le juge de son pouvoir d'appréciation lors de la mise en œuvre de l'approche selon la

8 Tribunal administratif du canton de Fribourg 23.I.2006, RDAF 2007 II p. 45.

9 TAF 5.3.2009, RDAF 2009 II p. 293, c. 5.5.2.5 (voir sur cet arrêt, en particulier la notion de « jouer le jeu de la personne juridique », TORRIONE, Abus de droit en droit fiscal, p. 181–184).

10 Art. 20 al. I lit. c LIFD.

11 Art. 20 al. I OIA.

12 Art. 18 al. I LIFD.

13 Art. 16 al. 3 LIFD.

14 Art. 9 du Modèle de Convention concernant le revenu et la fortune, de l'OCDE, repris par les conventions fiscales conclues par la Suisse.

15 Notamment art. 27 LIFD.

16 Selon HÖHN, « massgebend ist einzig und allein der Sinn des betreffenden Rechtssatzes. Geht dieser dahin, dass auf den wirtschaftlichen Inhalt abgestellt werden soll, dann muss eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet werden. » (p. 387).

réalité économique. Peu importe que la disposition exige l'approche selon la réalité économique expressément, ou ne le fasse qu'implicitement : dans les deux situations, on découvre après interprétation (l'interprétation est surtout importante dans la deuxième situation) que la règle légale est incomplète en ce sens qu'elle laisse subsister un vide législatif sur un point essentiel : il y a lacune interne du fait que le législateur renonce à donner des critères.¹⁷

Si ce n'est ni vraiment une interprétation de la disposition en cause, ni bien sûr son application au cas, en quoi consiste donc l'approche selon la réalité économique ? Il s'agit selon nous de l'exercice par le juge d'un pouvoir d'appréciation, au sens de ces termes en droit privé (art. 4 CC). Il n'y a rien à interpréter, et dans le vide laissé par le législateur, l'autorité d'application devra, dans une appréciation, déterminer quel est le traitement fiscal adéquat compte tenu de la nature véritable de l'opération en cause dans le cas d'espèce. DESCHENAUX et STEINAUER¹⁸ ont bien analysé la jurisprudence du TF à ce propos en matière de droit privé (art. 4 CC). On propose de reprendre ces analyses pour éclairer l'approche selon la réalité économique.

C. Pourquoi ne peut-on pas se passer du recours à l'approche selon la réalité économique ?

Pour quelle raison ces lacunes sont-elles acceptées par le législateur, malgré le principe de la légalité, si important pourtant en droit fiscal ? Si l'on écarte la théorie du législateur fainéant, la cause pourrait être la difficulté pour le législateur de déterminer tous les facteurs qui peuvent jouer un rôle dans chaque situation, à cause de la multiplicité de ces facteurs, ou de la difficulté de les schématiser. Comme nous l'avons dit dans un autre article, même si le législateur pense comme PLATON, ARISTOTE et d'autres théoriciens de cette époque lointaine que les lois doivent être rédigées de façon à laisser le moins de latitude possible aux tribunaux, il devra reconnaître avec ARISTOTE que parfois la loi échoue à cause de la matière en cause dans l'ensemble des cas à régler, parce que cette matière ne peut pas être adéquatement traitée à un niveau général et abstrait, et qu'il n'y a pas d'autres possibilités que d'abandonner la détermination de la solution dans le cas d'espèce en cause au jugement du tribunal.¹⁹ Il y a un célèbre exemple de cette difficulté du législateur au niveau général et abstrait, avec l'échec répété du Parlement suisse, malgré une volonté unanime et malgré un travail préalable considérable en commis-

17 Voir DESCHENAUX, p. 63–133 et STEINAUER, p. 87–150 pour l'analyse des situations relevant de l'art. 4 CC en ces termes.

18 DESCHENAUX, p. 122–133 et STEINAUER, p. 145–150.

19 Voir pour la référence à ce passage d'Aristote, TORRIONE, Justice distributive aristotélicienne, n. 24 et 25. PORTALIS a repris cette idée : « Une foule de choses sont donc nécessairement abandonnées à l'empire de l'usage, à la discussion des hommes instruits, à l'arbitrage des juges » (cité par CANIVE, p. 5).

sion, de trouver des critères généraux objectivement utilisables pour délimiter la professionnalité en matière de gains en capital.²⁰

Dans les cas où le législateur échoue (non par manque de majorité, mais parce qu'il s'agit d'un domaine qui ne se laisse pas traiter autrement que casuistiquement), la méthode du renvoi au pouvoir d'appréciation du juge dans une approche au cas par cas est la seule solution praticable. Beaucoup, cependant, refusent d'ouvrir les yeux sur la situation réelle de la pratique du droit au cas par cas et préfèrent continuer de cultiver en paix dans leur esprit l'idéologie d'un législateur qui peut tout ce qu'il veut et donc à qui il suffit de vouloir au niveau général et abstrait, même lorsqu'aucun choix à ce niveau n'apparaît fondé. La réalité est pourtant différente. En droit fiscal, le problème est analogue à celui qui existe en droit privé, où le législateur, « alarmé peut-être par le nombre de dispositions qui renvoyaient à l'appréciation du juge, a décidé d'introduire l'art. 4 CC ».²¹

III. Le principe de l'abus de droit sur le plan fiscal : un autre chemin vers le recours à l'approche selon la réalité économique

Les choses en droit fiscal vont cependant considérablement plus loin : dans de nombreux cas, en particulier lors de la « *Durchgriffbesteuerung* », les tribunaux ont recours à l'approche selon la réalité économique sans qu'aucun texte légal applicable ne donne une telle directive au juge, ni expressément ni implicitement – bien plus : en dépit des textes, en contradiction avec eux, « *in Abweichung von einer Steuernorm* ».²² Dans un contexte général semblable à celui décrit par l'art. 2 CC pour le droit privé, les tribunaux se donnent alors à eux-mêmes, « lorsque, en raison des circonstances [pathologiques] de l'espèce, l'application normale de la loi ne se concilie pas avec les règles de la bonne foi »,²³ la « prescription » de procéder à une « *Besteuerung auf Grund rein wirtschaftlicher Betrachtung* ».

Il faut donc distinguer l'approche selon la réalité économique à laquelle on est conduit par l'interprétation et l'application d'une norme fiscale qui opère à partir de points de rattachement économiques, expressément ou implicitement, que nous ve-

20 Voir la circulaire n° 36 sur le commerce professionnel de titres du 30 juillet 2012 qui, pour assurer une certaine sécurité, a pour finir introduit un examen préalable simplifié permettant d'exclure de l'approche au cas par cas, d'emblée et en bloc, certaines situations standard.

21 DESCHENAUX, p. 123.

22 ATF 99 Ia 459. Nous ne traitons pas ici de situations où le législateur s'est totalement abstenu, et où le juge doit se prononcer « selon les règles qu'il établirait s'il avait à faire acte de législateur » (art. 1 al. 2 CC). Comme le dit le TF dans un autre contexte, en effet, « il en va différemment lorsque le législateur s'est abstenu » (ATF 140 II 157, c. 7.3).

23 ATF 87 II 154 (c'est un arrêt du TF dans le domaine du droit privé).

nons de voir dans la section précédente, de « l'approche selon la réalité économique dans le contexte de la pratique en matière d'abus de droit sur le plan fiscal, selon laquelle on se réfère à la réalité des rapports économiques en dérogation d'une norme fiscale qui opère à partir de points de rattachement de droit privé ».²⁴ Non pas que dans cette deuxième situation le processus d'appréciation selon la réalité économique soit différent de ce qu'il est dans la situation que l'on vient d'examiner : c'est uniquement le chemin qui y conduit qui est différent. Il est constitué par ce que l'arrêt que l'on vient de citer appelle « la pratique en matière d'abus de droit sur le plan fiscal ». Elle doit permettre de traiter les cas d'impôt éludé (*Steuerumgehung*, un phénomène appelé en français « évasion fiscale », et en anglais « *tax avoidance* »). Il s'agit d'abus de la part du contribuable dans l'exercice de son droit d'organiser ses affaires comme il l'entend. Les « circonstances de l'espèce » entraînant un diagnostic d'abus sur le plan fiscal tiennent essentiellement au désaccord manifeste entre la forme juridique choisie par le contribuable et l'opération économique en cause (cette forme est « *sachwidrig* »).

Nous avons examiné cet autre chemin dans notre contribution sur l'abus de droit en matière fiscale, à laquelle nous renvoyons le lecteur.²⁵ C'est loin d'être un phénomène marginal en droit fiscal suisse, en particulier dans la jurisprudence fiscale du TF depuis 1933, année du premier arrêt.²⁶ Appliquée avec constance par les autorités fiscales et les tribunaux, cette approche est toutefois sans cesse attaquée depuis 50 ans par une partie importante de la doctrine qui ne peut pas admettre que la prise en compte de la seule réalité économique pour l'imposition – quelque chose de considérable déjà, même en cas de directive claire dans la loi exigeant du juge cette approche – puisse s'imposer au juge sur la seule base du principe que « l'abus manifeste d'un droit n'est pas protégé », nonobstant des dispositions fiscales précises allant dans un sens tout différent si on les prend au pied de la lettre.

IV. L'approche selon la réalité économique à la lumière de la philosophie du droit

Quel que soit le chemin qui amène le juge à recourir à l'approche selon la réalité économique (une disposition légale lui donnant une directive dans ce sens, ou le principe de l'abus de droit sur le plan fiscal), il devra mettre en œuvre en fin de compte le même processus d'appréciation ou de détermination, la même approche (l'expression « approche selon la réalité économique » désigne en effet le processus d'appréciation lui-même, non pas le chemin qui conduit à sa mise en œuvre – un processus du type de celui que l'art. 4 CC vise quand il parle du « pouvoir

24 TF 25.II.1983, Archives 53, p. 54.

25 TORRIONE, Abus de droit en droit fiscal.

26 ATF 59 I 272, c. 8.

d'appréciation du juge»). Venons-en donc à l'étude de ce processus, à l'*appréciation* de ce qu'il est en réalité, et aussi à l'examen du type de droit auquel il conduit, à l'*appréciation* de ce qu'est exactement ce droit.

A. Un autre mode de justification de la décision que la référence à la loi

L'étude de ce processus d'appréciation ne peut pas recourir au modèle consistant à voir l'activité intellectuelle du juge uniquement comme une opération d'application de la loi. C'est évident. Même si l'on estime, comme le fait à juste titre STEINAUER, que « l'appréhension du texte légal demeure suffisamment objective pour que celui-ci joue son rôle de « norme » que l'on peut « appliquer » au cas concret »,²⁷ on doit reconnaître que l'on se trouve ici face à une situation où rechercher le droit n'est pas du tout aller vers la loi, trouver l'article applicable, l'interpréter et l'appliquer au cas concret : le juge va en effet trancher indépendamment de la loi, et la loi, quand il y en a une, l'invite comme on l'a dit à se prononcer en fonction d'autre chose qu'elle (elle le renvoie à la réalité économique). Aller vers le droit dans les cas où il doit être établi par *wirtschaftliche Betrachtungsweise*, et non par application de la loi, c'est aller plutôt vers le juge que vers la loi, comme en matière de droits fondamentaux.²⁸ C'est aller vers le jugement du juge, son appréciation, la détermination qu'il effectue indépendamment de la loi.

Aussi ARISTOTE, conscient de la fréquence de ces situations comme le montre son commentaire de la constitution athénienne avec cette référence à ces lois obscures de Solon en matière d'héritage, et bien que partisan comme on l'a dit de la rédaction de lois aussi précises que possibles pour diminuer l'arbitraire des juges, affirme-t-il que

27 STEINAUER, p. 17.

28 Dans le domaine des droits fondamentaux « le juge constitue un élément central », selon la remarque pertinente d'OTTIMOFIORE (p. 528) : on va vers le juge, vers sa jurisprudence, plutôt que vers la loi. - Nous citons cet ouvrage sans toutefois être d'accord avec la conception des droits fondamentaux qu'il défend. L'objection que nous avons est la suivante (nous en parlons ici pour écarter l'obstacle qui empêche le plus souvent d'apercevoir la grande similitude entre l'approche selon la réalité économique, et l'approche en matière de droits fondamentaux) : malgré la qualité de la recherche et l'excellence des analyses, l'ouvrage d'OTTIMOFIORE souffre de ce que PELLET appelle (p. 169) du « militantisme droits-de-l'homme » ("*human rightism*") (évident, me semble-t-il, aux pages 527-533). Par cette expression, PELLET désigne « l'idéologie des droits de l'homme » (p. 167) infiltrant la doctrine. Il relève « [que l'idéologie] n'a pas sa place dans la doctrine » (PELLET, p. 169). OTTIMOFIORE fait preuve de « militantisme droits-de-l'homme », à mon avis, aussi bien dans sa conception des droits fondamentaux (voir *infra* n. 33) que dans sa façon de caractériser l'activité du juge (à la p. 528 elle définit cette activité comme l'activité qui consisterait à « défendre la dignité humaine », c'est-à-dire en la concevant uniquement en fonction d'un absolu moral, en relativisant en conséquence l'importance de rendre la justice, en ignorant les difficultés réelles et le pluralisme de positions possibles à la base de nombreux litiges, ainsi que ce que le TF désigne dans l'ATF 140 II 157, c. 7.2 comme « la pluralité des principes exprimés par la Constitution »).

« aller vers le juge, c'est aller vers le droit ». ²⁹ Loin d'identifier le juge à « la bouche qui prononce les paroles de la loi » (MONTESQUIEU), ³⁰ on le considère comme « *jus dicens* ». ³¹ Il faut comprendre sous le terme « droit », ici, précisément ce que vise STEINAUER quand il affirme qu'il « ne faut [...] pas opposer droit et équité, mais plutôt voir l'équité comme étant l'expression du droit dans les hypothèses de l'art. 4 CC ». ³² On verra plus loin la formulation correspondante d'ARISTOTE, selon qui toutefois ce phénomène (« l'équité comme l'expression du droit » dans certaines hypothèses) ne se vérifie pas seulement « dans les hypothèses de l'art. 4 CC », mais plus largement. ³³

Bien qu'en cas de *wirtschaftliche Betrachtungsweise* le juge ne puisse pas décider en fonction de critères qu'il trouverait dans la loi, il n'en reste pas moins que dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation pour déterminer le « droit » dans le sens que l'on vient de préciser, il ne doit pas, selon ce que dit STEINAUER à propos de l'art. 4 CC,

29 ARISTOTE, *Eth. Nic.*, L. V ch. 4, I 132a21, p. 252 (trad. mod.).

30 Cité par CANIVE, *Activisme judiciaire et prudence interprétative*, p. 12.

31 Celui qui dit le droit (THOMAS D'AQUIN, II-II, q. 60, a. 1, p. 399).

32 STEINAUER, p. 148.

33 Selon nous, il faut « voir l'équité comme étant l'expression du droit » non seulement « dans les hypothèses de l'art. 4 CC », mais aussi dans tous les cas où un droit fondamental est en jeu dans l'affaire qui doit être tranchée par le juge – pour preuve qu'il en est ainsi en droit privé aussi, voir CourCEDH, arrêt du 13 décembre 2007 (*Affaire Emonet et autres c. Suisse, Requête n. 39051/03*). Il y a donc analogie, s'agissant du droit découvert par le juge, entre ces deux domaines, et donc aussi entre les cas d'approche selon la réalité économique en matière fiscale et ces deux domaines. Revenons donc au « militantisme droits-de-l'homme » évoqué *supra* n. 28, et indiquons l'effet de cette idéologie sur la conception des droits fondamentaux (en partant d'OTTIMOFIORE, p. 527–533). PELLET accuse le « militantisme droits-de-l'homme » de « vouloir à toute force conférer une autonomie [...] à une « discipline » qui, selon lui, n'est pas « une branche autonome » mais seulement un « chapitre parmi d'autres du droit international » et du droit constitutionnel (p. 177–178). Une des stratégies de « l'idéologie des droits de l'homme » pour forcer l'acceptation de l'autonomie de la discipline en question, c'est de vouloir que les droits fondamentaux soient des principes dont la nature est différente du reste du droit. Par exemple, OTTIMOFIORE veut voir l'origine et le fondement des « droits fondamentaux [...] dans l'éthique » (p. 528) (une version stoïcienne de cette idée préciserait qu'il s'agit de l'éthique de la loi naturelle), et non pas dans le droit constitutionnel (voir *infra* n. 46 et 95 pour l'explication de cette origine des droits dans le droit constitutionnel) : selon cet auteur, il faut voir dans les droits fondamentaux la dimension « éthique ou morale » elle-même qui, pénétrant à l'intérieur du droit (dénommé péjorativement « le droit positif ») « grâce à l'appareil étatique » (p. 527), donne naissance à des « droits moraux-politiques » (p. 529, n. 2554). On doit objecter, à mon avis, que le domaine des droits fondamentaux n'a rien de « métaphysiquement » différent des situations visées par l'art. 4 CC ou des situations fiscales discutées dans le présent article : dans ces trois domaines, chaque fois que le juge est renvoyé à son pouvoir d'appréciation pour déterminer ce qui va lui permettre de trancher le litige, il cherche comme point de départ un droit ajusté aux circonstances du cas d'espèce, nous forçant alors à « voir l'équité [qu'il atteint ainsi] comme l'expression du droit » dans le contexte d'une approche au cas par cas. On ne peut tout de même pas confondre le renvoi au pouvoir d'appréciation du juge en cas de justice individuelle (donc l'équité), et la morale ! Bien que l'idéologie des droits de l'homme entretienne un savant brouillage de pistes (en condamnant le reste du droit au positivisme juridique le plus plat, pour mieux exalter la haute valeur morale des droits), il faut suivre PELLET (p. 167) quand il « [met] en garde contre la confusion des genres : [il y a] le droit d'une part, l'idéologie des droits de l'homme de l'autre » (on aura compris que par « le droit », il faut selon nous entendre aussi l'équité, tout au moins « dans les hypothèses de l'art. 4 CC » et dans les autres situations exigeant une justice au cas par cas).

« se laisser guider par ses sentiments subjectifs », ³⁴ sa décision devant être au contraire « fondée sur des critères objectifs qui relèvent [...] de la seule recherche de la justice... ». ³⁵ STEINAUER précise que « lorsqu'il exerce son pouvoir d'appréciation selon l'art. 4, le tribunal doit [...] rechercher *la* décision juste ; son jugement peut donner lieu à recours ». ³⁶

Comment l'objectivité est-elle donc possible dans ce contexte ? Tout n'est-il pas livré à la subjectivité et au sentiment (de la justice) de chacun dès que l'on quitte le cadre de l'application de la loi ? A quoi d'objectif le juge peut-il donc rattacher une décision qui n'a plus vraiment de justification démocratique ? C'est un point central. Pour répondre, il faut comprendre la réponse donnée à cette question dans tous les systèmes dans lesquels le *judge made law* est crucial pour le fonctionnement du système juridique et politique. Il n'y a en effet qu'une seule solution pour le juge dans cette situation, s'il ne doit effectivement pas se laisser guider par son sentiment personnel, mais rendre un jugement objectif. ³⁷ La doctrine relative à l'art. 4 CC, à la suite de la jurisprudence du TF, a clairement identifié cette solution : le juge doit dégager dans les circonstances de l'espèce les éléments qui « lui permettront de fonder objectivement sa décision », ³⁸ « il doit rendre un jugement ... matériellement fondé », il doit adopter une approche où « c'est une considération [...] directe de la nature des choses qui lui dictera la solution ». ³⁹ Le TF en est conscient : n'indique-t-il pas depuis presque un siècle dans de nombreuses jurisprudences fiscales où il met en œuvre la *wirtschaftliche Betrachtungsweise*, qu'il faut alors prendre en compte « *mehr die Natur der Sache als die äussere Form* », et que c'est ce qui est visé quand on affirme qu'il faut s'attacher moins aux formes juridiques des institutions qu'à leur signification économique ? ⁴⁰

La doctrine relative à l'art. 4 CC a aussi reconnu qu'on reprend ainsi en droit suisse la solution qui est, semble-t-il, acceptée comme la base de l'objectivité des jugements dans les pays où le *judge made law* joue un rôle important : en effet, DESCHENAUX relève ce qui suit après s'être référé à l'obligation pour le juge de « rendre un jugement [...] matériellement fondé » : « en cela consiste la méthode dite casuistique ». ⁴¹ C'est une méthode qui approche chaque cas pour lui-même et ne néglige rien de « toutes

34 STEINAUER, p. 144.

35 *Idem*, p. 145.

36 *Idem*.

37 DESCHENAUX, p. 123.

38 STEINAUER, N. 428.

39 DESCHENAUX, p. 123.

40 ATF 45 I 14, c. 2 : « [...] *da in Steuerfragen aller Regel nach mehr die Natur der Sache als die äussere Form berücksichtigt oder, wie dieser Gegensatz häufiger formuliert wird, mehr die wirtschaftliche Bedeutung, als auf die rechtliche Erscheinung der Tatsachen abgestellt werden soll, [...]* ».

41 DESCHENAUX, p. 123.

les circonstances du cas». ⁴² Selon la conception de la décision judiciaire à la base de la méthode casuiste, tout repose, quand un juge se fonde sur un précédent, non pas sur le sentiment personnel du juge à l'origine de la décision considérée comme précédent, mais sur la *ratio decidendi* de la décision, comprise comme « *the ground or reason of [the] decision* », dans le sens précis de « *the point in a case which determines the judgment* », ⁴³ plus précisément encore comme « *the principle of the case [...] found by taking account (a) of the facts treated by the judge as material, and (b) his decision as based on them* ». ⁴⁴

B. Le droit comme *Sachgerechtigkeit*, et le jugement ou l'appréciation qui en détermine le contenu

Dans toutes les situations où le droit est découvert au terme d'un processus d'appréciation ou de détermination, comme l'on ne peut pas se référer à la loi ou à d'autres critères à caractère général et abstrait, on recourt à ce qui est matériellement juste (*sachgerecht*) dans le cas d'espèce. On recourt à la *Sachgerechtigkeit*. Dans l'arrêt Obwald, ⁴⁵ le TF a utilisé ce terme dans une situation où il ne pouvait pas trancher la question qu'il devait trancher sur la base d'une norme (il ne s'agissait toutefois pas de justice individuelle comme dans les hypothèses de l'art. 4 CC ou dans les situations relevant de droits fondamentaux, mais de contrôle abstrait de la constitutionnalité de la loi fiscale cantonale adoptant des barèmes dégressifs – ce qui montre que la méthode casuistique, ou tout au moins la *Sachgerechtigkeit*, a plus de potentialité qu'on ne l'imagine parfois, ARISTOTE soutenant d'ailleurs dans la Politique que pour une communauté politique dans son ensemble, s'agissant de la détermination de sa structure de base (la constitution), c'est le droit ou le juste – au sens du *sachgerecht* à ce niveau constitutionnel de base – qui est la question fondamentale ⁴⁶).

L'arrêt Obwald est pour ainsi dire tout entier consacré à la question de la *Sachgerechtigkeit*. Dans notre second article sur l'arrêt Obwald, ⁴⁷ nous nous sommes référés aux explications du fiscaliste allemand TIPKE, suivant lequel le droit dans ces situations doit être compris comme « *Sachgerechtigkeit* », c'est-à-dire comme « *auf die*

42 STEINAUER, N. 430.

43 Black's Law Dictionary, 5ème édition, St. Paul Minnesota 1979, p. 1135.

44 GOODHART, Determining the *Ratio Decidendi* of a Case, p. 182.

45 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 50.

46 Le point ultime de sa philosophie politique est le suivant : le matériellement juste à ce niveau constitutionnel de base, « c'est l'avantage commun » (Politique, III.12, 1282b14-23, p. 246) – non pas « l'avantage des meilleurs, ou de la majorité » mais « l'avantage de la cité toute entière c'est-à-dire l'avantage commun des citoyens » (Politique, III.13, 1283b37-43, p. 252). De là suit que la constitution à mettre en place (celle que Politique III.6, 1279a18 désigne comme « droite ») sera « celle qui vise [effectivement, par l'ordre constitutionnel qu'elle met en place] l'avantage commun ». Voir TORRIONE, La philosophie politique d'Aristote, en particulier p. 35 ss. Sur le lien avec les droits fondamentaux, voir *infra* n. 95.

47 TORRIONE, Une leçon de chose sur la justice fiscale, p. 247 ss.

Sache bezogene, sachangemessene Gerechtigkeit».⁴⁸ Suivant la thèse de cet auteur, que le TF reprend expressément dans l'arrêt Obwald,⁴⁹ pour expliquer comment déterminer ce qui est juste et équitable en matière de barèmes d'impôt en l'absence de critères formels applicables,⁵⁰ il faut reconnaître qu'il y a une «*Abhängigkeit der Gerechtigkeit von der zu regelnden Sache*».⁵¹ Il faut donc partir des caractéristiques de la réalité en cause (par exemple, en matière fiscale, de barèmes qui deviennent dégressifs après avoir été progressifs), et par analyse, c'est-à-dire en examinant ce qui se justifie et ce qui ne se justifie pas compte tenu de la nature de la situation en cause, en examinant donc dialectiquement des raisons, il faut aller vers la détermination de ce qui est juste, c'est-à-dire du droit.⁵² C'est évidemment à une opération de ce genre que renvoie la formule du TF suivant laquelle il faut «*traiter de la même façon ce qui est semblable et de façon différente ce qui est différent*».⁵³ C'est aussi à une opération de ce genre que renvoie la formule du TF pour les cas visés par l'art. 4 CC, suivant laquelle il faut «*apprécier d'une manière objective tous les éléments pertinents, et rechercher la solution adéquate aux circonstances spéciales du cas particulier*».⁵⁴ Dans l'affaire Obwald, le TF indique dans la partie centrale de son arrêt (c. 8), que pour déterminer ce qui est juste en matière de barèmes fiscaux, il faut partir de ce qui est «*sachlich begründet*»⁵⁵ dans ce domaine, c'est-à-dire qu'il faut recourir au travail de la raison pratique sur les éléments caractéristiques de la situation en cause (en l'occurrence la progressivité du taux moyen d'impôt jusqu'à un certain revenu, puis leur dégressivité soudaine). Le texte de l'arrêt suggère ce travail de la raison pratique en utilisant le mot «*rational*» en relation avec l'expression «*sachlich begründet*». Dans notre premier article sur l'arrêt Obwald, nous avons expliqué comment la philosophie du droit d'ARISTOTE analyse ce travail de la raison pratique sur les caractéristiques objectives d'une situation comme celle des barèmes fiscaux dégressifs, ou sur les circonstances spéciales d'un cas particulier⁵⁶.

48 TIPKE, p. 273.

49 ATF 133 I 206, c. 7.4, RDAF 2007 II 50.

50 Le TF résumera en 2014 en ces termes la question qui est le point de départ de la mise en évidence de l'importance de la *Sachgerechtigkeit* dans l'arrêt Obwald : «*On ne peut décider sur la base de critères formels si une loi fiscale satisfait aux exigences constitutionnelles [en matière d'égalité de traitement], car cette question dépend de savoir si la loi est juste*» (ATF 140 II 157, c. 7.2).

51 TIPKE, p. 273.

52 Sur la façon dont la dialectique des arguments conduit au droit, voir BARDEN, Le dialogue qu'est la «*Common Law*», p. 95 ss. VILLEY (p. 52) considère la dialectique comme la méthode «*parfaitement adaptée à l'art judiciaire*» et souligne le lien entre la dialectique et la notion de milieu dont on parlera plus loin (*infra* n. 83–86). Voir aussi TORRIONE, Le poids des arguments.

53 Pour cette formulation : ATF 99 la 638, JdT 1975 290, c. 9 et les réf. (en allemand : «*Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich [...] behandeln*»).

54 ATF 101 la 545, c. 2.d.

55 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 50, c. 8.2.

56 TORRIONE, Justice distributive aristotélicienne, p. 149 ss.

L'analyse de l'arrêt Obwald contenue dans les deux articles précités, la compréhension de la façon dont le TF y met en œuvre la *Sachgerechtigkeit*, le lien avec les analyses d'ARISTOTE en philosophie du droit (une philosophie à laquelle le TF se réfère d'ailleurs expressément dans l'arrêt Obwald), viennent de trouver une forme de reconnaissance par le TF lui-même : dans une affaire récente, celui-ci, renvoyant non seulement à l'arrêt Obwald mais aussi aux références doctrinales qui y sont citées en matière de *Sachgerechtigkeit*, a intégré mes deux articles à ces références.⁵⁷

C'est dans cette perspective d'un droit identifié à ce qui est *sachgerecht* ou matériellement justifié qu'il faut comprendre ce que dit THOMAS D'AQUIN quand il insiste sur le caractère central, dans le domaine juridique, du jugement que constitue la détermination du matériellement juste. Suivant THOMAS D'AQUIN, « le jugement [...] comporte une détermination exacte de ce qui est [matériellement] juste »,⁵⁸ « c'est-à-dire du droit », dit cet auteur dans un autre passage (« *sive juris* »), et c'est même pour signifier cela que le mot « jugement » a d'abord été utilisé.⁵⁹ L'auteur relève que bien que c'est cette opération de détermination de ce qui est juste et injuste qui a été en premier appelée « jugement », le mot a ensuite été utilisé dans tout le champ de la connaissance en général, pour « signifier une détermination exacte de toute chose » (par exemple de la vitesse d'un véhicule au moment de l'impact, comme lorsque l'on affirme que selon le *jugement* de l'expert la vitesse de ce véhicule était de 80 kilomètres à l'heure). Ainsi, quand on définit le jugement comme la « détermination de ce qui est juste », et qu'on identifie le droit au juste ainsi déterminé,⁶⁰ on pense, dans cette philosophie de l'activité judiciaire, à la détermination de ce qui est *matériellement* juste, *sachgerecht*, donc à la détermination de la solution qui est *adéquante* aux circonstances du cas particulier (dans les hypothèses visées par l'art. 4 CC, par exemple), ou aux caractéristiques objectives de la situation générale à régler (comme c'était le cas dans l'arrêt Obwald, où il ne s'agissait pas de justice individuelle).

C. La notion d'égalité complexe et son lien avec la *Sachgerechtigkeit*

Sur quoi porte réellement ce travail de détermination et d'appréciation que doit effectuer le juge lorsqu'il ne s'agit pas de *fact-finding* (il ne s'agit pas de découvrir par

57 Voir ATF 140 II 157, c. 7.2 où le TF cite mes deux articles, en introduisant cette citation par les mots « cf. en outre... » pour les rajouter rétroactivement à la doctrine citée dans ATF 133 I 206 c. 7.4.

58 THOMAS D'AQUIN, p. 399, II-II, q. 60, a. 1 : « *judicium [...] importat rectam determinationem ejus quod est justum* ». Il faut bien sûr le comprendre comme le terme d'une recherche qui se fait de façon dialectique, comme on l'a dit.

59 THOMAS D'AQUIN, II-II, q. 58 a. 4 ad 1, p. 387. L'auteur souligne à cette occasion la proximité entre justice et vérité.

60 THOMAS D'AQUIN, II-II, q. 60, a. 1 p. 398.

exemple la vitesse à laquelle roulait tel ou tel véhicule) mais de *Rechtsfindung* (par exemple en cas d'approche selon la réalité économique)? Même si l'on soutient, comme nous le faisons, que dans les hypothèses de l'art. 4 CC et les cas analogues en droit fiscal, le droit que l'on recherche s'identifie à la solution adéquate aux circonstances du cas particulier,⁶¹ il n'en reste pas moins qu'il est indispensable de préciser la perspective selon laquelle il faut approcher la question de l'adéquation ou non de la solution retenue aux circonstances du cas particulier.

On aborde ici la fine pointe de l'analyse de l'activité du juge en cas de *wirtschaftliche Betrachtungsweise*. Avant d'entrer dans le vif du sujet, il est peut-être utile, pour bien situer les choses, de rappeler l'image utilisée par ARISTOTE pour illustrer cette idée d'adéquation aux circonstances du cas particulier : « de même que ce qui sert à mesurer épouse les contours de la pierre et n'est pas rigide [l'auteur parle de la règle de plomb utilisée dans la construction des maisons à Lesbos], ainsi en va-t-il de la décision concrète par rapport aux faits [de la cause] ». ⁶² On voit que si l'on veut tenir compte de toutes les facettes de cette analogie, on doit reconnaître qu'il manque quelque chose dans ce que nous avons présenté jusqu'à maintenant de la dimension de la *Sachgerechtigkeit*. Nous avons expliqué l'idée de flexibilité et celle d'ajustement aux contours exacts des circonstances concrètes du cas d'espèce (comme le mètre flexible utilisé à Lesbos), mais nous n'avons jusqu'à maintenant rien dit de l'idée de mesure (et donc d'unité de mesure) contenue dans l'analogie du mètre (flexible ou pas, il mesure). Comment la décision concrète, dont parle ARISTOTE dans le texte qui vient d'être cité, pourrait-elle mesurer quoi que ce soit des circonstances du cas d'espèce si elle ne dispose pas d'une unité de mesure, pas même de la perspective dans laquelle il faut approcher la question de l'adéquation de la solution retenue aux circonstances du cas particulier ?

En conséquence, il faut introduire ici un aspect de l'analyse d'ARISTOTE dont nous n'avons pas encore parlé. On y trouve l'indication de la perspective dans laquelle il faut apprécier à quel point la solution retenue est adéquate aux circonstances du cas particulier. Nous avons consacré à cet autre aspect une grande partie de la section intitulée « Les notions d'égalité complexe et de *Sachgerechtigkeit* » dans notre premier article sur l'arrêt Obwald.⁶³ Les deux notions sont en effet complètement liées l'une à l'autre. Nous nous limitons ici à résumer cette section au moyen de deux citations de THOMAS D'AQUIN interprétant ARISTOTE.

61 Et même si l'on soutient que les techniques d'argumentations sont les mêmes, qu'il s'agisse de fait ou de droit (TORRIONE, *Le poids des arguments*).

62 ARISTOTE, *Eth. Nic.*, L. V ch. 14, 1137b29, p. 287. Le mot grec traduit par « faits » est τὰ πράγματα. Pour une traduction par « choses », voir *infra* n. 84. A noter que le projet de CC de 1904 disait que le juge, dans les cas visés par l'article (il s'agissait du futur art. 4 CC), « appliquera les règles du droit et de l'équité qui répondront le mieux aux faits de la cause » (DESCHENAUX, p. 67, n. 7).

63 TORRIONE, *Justice distributive aristotélicienne*, p. 149 ss.

La première citation indique le contexte de toute question de droit, soit les rapports adéquats en matière d'actes externes – par opposition à ce que le TF désigne comme des « *fehlerhafte Kontakte* »⁶⁴ – entre les personnes : « la matière de la justice est l'activité extérieure qui, par elle-même ou par la réalité dont elle fait usage, se trouve proportionnée à la personne avec qui la justice nous met en relation ». ⁶⁵ En conséquence, on peut considérer que les diverses dispositions légales et les décisions judiciaires qui constituent le système juridique d'un pays, notamment les décisions judiciaires mettant en œuvre l'approche selon la réalité économique, loin de pouvoir avoir n'importe quel contenu, ⁶⁶ doivent avoir le contenu qui leur permet d'aboutir à un rapport adéquat entre les personnes concernées, à un « *correct outcome* », ⁶⁷ au « fait réel d'une relation juste entre les hommes agissant en société », ⁶⁸ à une justice matérielle minimale en acte. ⁶⁹

La seconde citation de THOMAS D'AQUIN précise la perspective selon laquelle il faut juger adéquat ou non adéquat sur le plan du droit le rapport entre une personne et une autre : « Le droit au sens de ce qui est juste est une certaine réalisation adéquate à autrui selon un certain mode d'égalité ». ⁷⁰ Cette citation permet cependant du même coup de comprendre dans quelle perspective il faut approcher la question de l'adéquation de la solution retenue aux circonstances du cas particulier ou aux spécificités de la situation en cause (*la Sachgerechtigkeit*), et nous donne ainsi l'unité de mesure qui manquait dans les explications jusqu'ici. En effet, bien que le mode d'égalité selon lequel on juge si le rapport est adéquat à l'égard d'une autre personne dépende des circonstances du cas particulier ou des spécificités de la situation en cause (comme on le verra le mode d'égalité doit être *sachgerecht*), il dépend de spécificités ou de circonstances qui sont abordées dans la perspective d'égalité bien décrite par STEINAUER quand il affirme que bien que « la décision en équité tende à une justice individuelle, à laquelle la sécurité du droit est en partie sacrifiée », « des situations semblables doivent [...] conduire à des appréciations semblables ». ⁷¹ L'examen de ce qui est *sachgerecht* s'insère donc toujours dans la vue synoptique portée sur une diversité de cas, dans une perspective transversale, donc dans une per-

64 ATF 123 II 292, JT 1998 I 586, c. 2.e.aa.

65 THOMAS D'AQUIN, II-II, q. 58 a. 11, p. 392 (texte latin : « *materia iustitia est exterius operatio secundum quod ipsa, vel res cuius est usus, debitam proportionem habet ad aliam personam* »).

66 Selon la thèse de Kelsen, « *legal norms may have any kind of content* », p. 113.

67 NUSSBAUM, p. 82, qui présente sa position comme « *an outcome-oriented conception of justice* ».

68 DE MURALT, p. 87.

69 PAPAUX, p. 213.

70 THOMAS D'AQUIN, II-II, q. 57 a. 2 ad 2, p. 379 (nous avons modifié la traduction de « *jus sive justum est aliquod opus adaequatum alteri secundum aliquem aequalitatis modum* »).

71 STEINAUER, p. 150.

spective d'égalité de traitement de deuxième niveau, de cas à cas.⁷² C'est d'ailleurs pourquoi la doctrine de la *ratio decidendi* doit être conçue en lien avec celle des précédents.⁷³ Nous l'avons présenté plus haut en tenant compte de ce lien : c'est en effet dans cette perspective synoptique ou transversale, de cas à cas, que l'on comprend le vrai sens de la dimension matérielle de la *Sachgerechtigkeit*, celle à laquelle se réfère la doctrine de la *ratio decidendi* quand elle soutient (voir *supra* n. 44) que le droit est découvert (« *the principle of the case [is] found* ») par la prise en compte dans les divers cas (au moins deux : le précédent, et l'affaire à juger) « *(a) of the facts treated by the judge as material, and (b) his decision as based on them* ». Se trouvent ainsi liées de façon complexe « l'égalité [...] pour les personnes et dans les choses »⁷⁴ par-delà le cas particulier ou la situation générale qui doit être tranché, à travers tous les cas ou situations semblables et différents qui ont déjà été tranchés et ceux qui le seront dans l'avenir. Il y a, en arrière-fond, l'idéal d'une égalité concrète, de cas à cas, qui serait supérieure à l'égalité abstraite de la loi ou, tout au moins, qui s'y substituerait quand c'est nécessaire.⁷⁵

En se référant à ce critère (adéquation « à autrui selon un certain mode d'égalité » en lien avec une égalité dans les choses), THOMAS D'AQUIN reprend de façon synthétique la position d'ARISTOTE. Ce dernier présente ce qui concerne l'égal comme suit : comme toute question de droit, et plus généralement toute question de justice, « c'est <d'attribuer> quelque chose à quelqu'un », et comme « il faut une <part> égale à des gens égaux »⁷⁶ (quand il s'agit d'une distribution, par exemple de la répartition de la charge d'impôt entre les contribuables ayant divers niveaux de

72 Dans TORRIONE, *Justice distributive aristotélicienne*, p. 156, nous avons souligné qu'en matière de droit dans les distributions (par exemple dans une affaire comme celle des barèmes dégressifs dans le canton d'Obwald), il est essentiel de mettre tous les rapports personne/chose (les rapports contribuable/montant d'impôt à payer) en relation les uns avec les autres, et de les apprécier de façon synoptique (nous avons relevé qu'ARISTOTE parle de σύγκρισις), pour déterminer ainsi où se situe leur point d'équilibre, c'est-à-dire l'égalité de proportion entre eux. Il y a quelque chose d'analogue, à un autre niveau de généralité, dans la vue synoptique nécessaire pour que, dans l'approche casuistique, des situations semblables conduisent à des appréciations semblables, c'est-à-dire pour que cette approche casuistique se fasse dans une perspective d'égalité d'ensemble de cas à cas. En effet, comme nous le soulignons dans la n. 73 de l'article qui vient d'être cité, il y a un aspect distributif dans l'activité de décision des tribunaux, qui tient à la forme de l'activité de rendre justice. Cet aspect distributif en conséquence imprègne même les décisions qui portent sur une situation d'interaction (par exemple sur une question de responsabilité contractuelle), enveloppant toute décision, sans distinction de son objet, dans cette perspective d'égalité de cas à cas.

73 L'article de GOODHART commence d'ailleurs par un renvoi à l'affirmation suivante de SALMOND : « *A precedent [...] is a judicial decision which contains in itself a principle. The underlying principle which thus forms its authoritative element is often termed the ratio decidendi. The concrete decision is binding between the parties to it, but it is the abstract ratio decidendi which alone has the force of law as regards the world at large* ».

74 ARISTOTE, *Eth. à Nic.*, L. V ch. 6, 1131a20, p. 244 (trad. mod.).

75 Voir à ce propos la question de « la justice à tout prix » *supra* n. 5, et la réponse négative de HOBBS en 1681, dans la bouche du philosophe qui s'oppose au juriste (A Dialogue between a Philosopher and a Student of the Common-Laws of England).

76 ARISTOTE, *Politique* III.12, 1282b21-23, p. 227.

capacité contributive), « tout le monde pense que le droit c'est un certain égal »,⁷⁷ et « on dit avoir le sien si l'on obtient ce qui est égal ». ⁷⁸ Cette identification du droit à l'égal est une thèse tellement importante (elle se vérifie d'ailleurs aussi dans les situations d'interaction) qu'ARISTOTE commence son traité sur le droit, dans le livre V de l'*Ethique à Nicomaque*, après de rapides considérations générales, par la formule suivante : « le droit (ce qui est juste), c'est ce qui relève de règles [τὸ νόμιμον], et c'est ce qui est égal [καὶ τὸ ἴσον] ». ⁷⁹ Discutant dans cette contribution de l'appréciation selon la réalité économique, en particulier de la « *Besteuerung auf Grund rein wirtschaftlicher Betrachtung* », ⁸⁰ on est manifestement dans des situations relevant de la seconde branche de la division d'ARISTOTE : le droit déterminant pour la « *Besteuerung auf Grund rein wirtschaftlicher Betrachtung* » ne relève pas de règles [τὸ νόμιμον], mais de ce qui est égal [τὸ ἴσον]. Un interprète d'ARISTOTE du XVI^e siècle a expliqué ainsi le sens de cette division du droit : « ce mot est utilisé d'une double façon : pour désigner la loi [...], et pour désigner l'équité que la justice constitue dans les choses ». ⁸¹ La remarque de STEINAUER sur « l'équité comme [...] l'expression du droit dans les hypothèses de l'art. 4 CC » ⁸² décrit précisément l'intention du législateur avec l'adoption de cet article et, par la proximité avec l'esprit de la division d'ARISTOTE, elle permet de mettre en évidence la tradition philosophique qui sous-tend cet article du CC.

ARISTOTE présente ce qui concerne la *Sachgerechtigkeit* comme suit : l'égalité (par exemple en matière de charges d'impôt, entre les contribuables à capacité contributive différente les uns par rapport aux autres – une égalité appelée « verticale » dans la doctrine fiscale suisse) est déterminée en partant des deux extrêmes : à l'un des extrêmes, ce qui est « trop », et à l'autre ce qui est « trop peu ». C'est en fonction des choses

77 ARISTOTE, *Politique* III.12, 1282b21-23, p.227. ARISTOTE, *Eth. Nic.*, L. V ch. 6, 1131a13-15, p.244, contient la même affirmation : « le droit c'est ce qui est égal, et c'est là, sans autre raisonnement, une opinion unanime ».

78 ARISTOTE, *Eth. à Nic.*, L. V ch. 7, 1132a29, p.252. Suivant une bonne traduction anglaise : « people then say that they "have their own", having got what is equal » (trad. par RACKHAM H., Londres, nouvelle éd. révisée 1934, p.277). Cette proposition d'ARISTOTE est importante, parce que c'est par le fait d'avoir ou de recevoir le « sien » qu'on définit habituellement la justice, comme dans la maxime « *suum cuique tribuere* » (*Corpus Iuris Civilis, Institutiones*, I.1.3 ; voir aussi la formule qui se trouve au début du premier livre des *Institutiones* : « *lustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuens* »). Il faut noter la correspondance entre « avoir le sien » et « détenir le droit de ... ou avoir droit à ... », donc le passage du « sien » à la formulation de la position juridique en termes de droits subjectifs, comme on le fait aujourd'hui. Cela a été très bien observé par GROTIUS : « les jurisconsultes le [le droit subjectif] désignent [...] par l'expression sien ... » (L. I, ch. I, para. IV et V, p.35–36).

79 ARISTOTE, *Eth. à Nic.*, L. V ch. 2, 1129b1, p.233 (trad. mod.).

80 ATF 99 Ia 459.

81 DE SOTO, L. I, *Proœmium*, p.6 : « *Bifariam namque usurpatur nomen hoc: uno scilicet modo pro eo quod est lex [...]; altero autem modo accipitur [...] pro aequitate, quam iustitia in rebus constituit* » (voir L. III, q. I, a. I, p.191).

82 STEINAUER, p.148.

mêmes sur lesquelles porte la dispute (par exemple les charges d'impôt en lien avec la capacité contributive liée aux différents niveaux de revenu, etc.) que l'on détermine ce qui est « trop » et ce qui est « trop peu », donc les deux points extrêmes où commence l'inégalité pour chaque niveau de capacité contributive, et par conséquent aussi le « milieu » entre ces points, dont relève l'égalité, et donc le droit.⁸³ L'égalité, et donc le droit, est en conséquence « milieu de la chose », milieu « relativement à la chose elle-même ». ⁸⁴ Tenant à la chose, aux faits de la cause, il « est quelque chose d'unique [pour chaque situation], et c'est le même [s'agissant du cas ou de la situation en cause] aux yeux de tous ». ⁸⁵ Comme « trop » pour l'un entraîne « trop peu » pour l'autre, et inversement, c'est un milieu relativement aux personnes, entre « trop » pour l'une et « trop » pour l'autre, et DE SOTO, qui interprète ces formules d'ARISTOTE, souligne que le milieu « consiste dans une égalité s'agissant des choses dans nos rapports à autrui », un milieu déterminé « à partir de la nature même des choses ». ⁸⁶ GORDLEY souligne qu'il ne s'agit pas de la nature physique ou chimique des choses, mais de leur nature du point de vue de l'usage que les hommes peuvent en faire. ⁸⁷

C'est une égalité concrète complexe, ⁸⁸ avec une complexité parfaitement indiquée dans la formule du TF suivant laquelle il faut « traiter de la même façon ce qui est semblable et de façon différente ce qui est différent ». ⁸⁹ Les principes sont autres en matière de succession, autres en matière de charges fiscales, autres en matière de répartition des deniers dans une faillite, autres en matière minimum vital, autres en matière de contrats, de responsabilité civile ou d'enrichissement illégitime. Cette diversité de principes est si grande que WALZER va jusqu'à dire : « les biens se distribuent eux-mêmes entre les gens » dans des répartitions « qui doivent être autonomes ». ⁹⁰ Dans une perspective de *Sachgerechtigkeit*, il est logique que « *nicht ein und dasselbe Prinzip für jedes Sachgebiet angemessen oder sachgerecht ist* ». ⁹¹ Cette diversité de principes n'est pas gênante. Contrairement à ce que nous avons tendance à croire à

83 ARISTOTE, Eth. à Nic., 1131a11 (p. 244) et 1106a28-29 (p. 110). Le milieu n'est pas toujours un point ou nombre déterminé, « mais un nombre quelconque compris entre certaines limites » (1170b35, p. 504).

84 *Ibid.*, 1106a29-30 (p. 110). Le mot grec pour « chose » est « τὸ πρᾶγμα ». Lorsque ce mot est utilisé au pluriel dans le texte grec, on l'a traduit par « les faits [de la cause] » (*supra* n. 62). En latin le mot correspondant est « res ». Le « milieu » est donc fixé « relativement à la réalité elle-même » (« κατ' αὐτὸ τὸ πρᾶγμα »).

85 *Ibid.*, 1106a31 (p. 110).

86 DE SOTO, T. II, L. III, q. II, a. 7, p. 213 (« *medium autem justitiae, quia consistit in rerum aequalitate ad alterum [...], ex ipsa natura rerum sumitur* »).

87 GORDLEY, p. 444, qui se réfère à BARTOLUS DE SAXOFERRATO.

88 WALZER: tout le chapitre I est consacré à la notion d'égalité complexe.

89 ATF 99 Ia 638, JT 1975 290, c. 9 (voir *supra* n. 53).

90 WALZER, p. 28 et 32.

91 TIPKE, p. 273.

cause de la pente platonicienne de notre esprit,⁹² pour découvrir la solution adéquate on ne part pas vraiment de principes mais plutôt des caractéristiques objectives de la situation en cause, des circonstances spéciales du cas particulier.⁹³ Après avoir analysé ces caractéristiques et ces circonstances spéciales, on cherche la solution adéquate en faisant d'abord l'inventaire des solutions envisageables, puis en les examinant une à une pour déterminer laquelle d'entre elles est, tout bien considéré, plus adéquate que les autres aux circonstances spéciales du cas particulier envisagé dans cette perspective d'égalité transversale que nous avons décrite sous note 72 ci-dessus. La recherche de la solution adéquate aux circonstances spéciales du cas particulier (ou aux caractéristiques objectives de la situation en cause) exige en outre une phase réflexive et critique, dans laquelle on explicite la multiplicité des perspectives spécifiques à la lumière desquelles on peut tester l'adéquation plus ou moins satisfaisante des diverses solutions (par exemple, dans l'affaire *Emonet*, la perspective spécifique que constitue une vie familiale sans interférences arbitraires, et la perspective différente que constitue la sécurité du droit⁹⁴). On fait donc l'inventaire des différentes perspectives spécifiques qui peuvent être prises en compte dans l'affaire en cause, et on détermine enfin si l'une d'elles est plus appropriée que les autres pour trancher la question centrale : l'adéquation de la solution aux circonstances spéciales du cas particulier, ou aux caractéristiques objectives générales de la situation en cause.⁹⁵

92 Dans l'ATF 140 II 157, c. 7.2, le TF parle de « la tendance naturelle à n'examiner le respect d'un principe constitutionnel qu'isolément », alors qu'il y a une « pluralité des principes ».

93 Sur la méthode que nous allons indiquer, voir surtout les explications de RAWLS en matière de « jugements bien pesés en équilibre réfléchi » (Théorie de la justice, § 9 pp. 71), une méthode qui a selon lui des « aspects socratiques » (§ 87 p. 620) et qui remonte à Aristote (§ 9 n. 26). Le point de départ pour un « jugement bien pesé » (« *a considered judgment* ») est selon RAWLS, comme pour nous, le cas concret (« *the case, on which the judgment is given* »), un cas de la vie courante dans lequel il y a conflit d'intérêts (Outline, p. 5 section 2.5 (iii) et p. I section I.1). Avant tout jugement, on analyse attentivement les faits et on revoit les différentes solutions envisagées par les parties en cause (p. 6 section 2.5 (iv) : « *It is required that the judgment be one which has been preceded by a careful inquiry into the facts of the question at issue, and by a fair opportunity for all concerned to state their side of the case* »). C'est un jugement auquel on arrive sans recourir volontairement à l'application de principes ou de règles, simplement après « *a thorough inquiry into the facts of the case* », et « *a series of reflections on the possible effects of the different decisions, and even the application of common sense rules* », mais sans que ce jugement ne soit « *determined by a systematic and conscious use of [...] principles* » (pp. 6–7 section 2.5 (vii)).

94 Pour l'affaire *Emonet*, voir référence *supra* n. 33. Dans cette deuxième phase de la méthode décrite par RAWLS (une phase réflexive et critique), « *we ... test a principle ... by means of judgments* », et inversement (Outline, p. 7 section 2.5 (vii)). C'est cette deuxième phase qui permet d'arriver à un « équilibre réfléchi ». RAWLS insiste sur le fait que « dans notre recherche ... nous partons des deux bouts » (« *we work from both ends* ») – avec donc d'un côté les jugements bien pesés, et de l'autre les principes (ce que nous avons appelées des « perspectives ») – et selon lui la méthode exige que nous conservions jusqu'à la fin la possibilité de réviser l'un ou l'autre des deux bouts (Théorie de la justice, § 4 p. 47).

95 Quand la perspective spécifique utilisée pour examiner l'adéquation de telle ou telle solution à la réalité des choses résulte du droit fondamental en jeu dans l'affaire, par exemple le droit à des relations familiales sans interférences arbitraires, c'est la Constitution elle-même (ou la CEDH) qui impose que cette perspective spécifique soit prise en considération dans la recherche de la solution adéquate – dans l'affaire *Emonet*, on recherchait sur une question d'adoption une solution qui soit adéquate du point de vue des relations familiales. Pourquoi cette intervention de la Constitution ou de la CEDH dans le droit privé ? Pourquoi ces droits fondamentaux permettant de mettre en cause le législateur, de le traduire

La division fondamentale d'ARISTOTE relative aux caractéristiques objectives des situations du point de vue juridique, c'est celle entre situations de distribution et situations d'interaction (ou commutations) : dans les premières, il y a une forme de droit (« le droit dans les distributions ») qu'ARISTOTE caractérise par une égalité de rapports, et dans les secondes, il y a une autre forme de droit (« le droit dans les interactions ») qu'ARISTOTE caractérise comme une égalité de quantités considérées en valeur absolue. Cette distinction d'ARISTOTE constitue une indication particulièrement claire de la complexité de l'égalité en jeu à ce niveau et de sa dépendance à l'égard de la nature de la situation en cause. Dans une approche qui comprend que, dans la pratique du droit, on cherche à se situer dans une dépendance complète « *von der zu regelnden Sache* »⁹⁶ – parce que c'est là que sont les justifications les plus fortes – le type d'égalité, et donc de droit, dépend des caractéristiques objectives de la situation dans laquelle on se trouve, non l'inverse.

en justice, de l'amener devant le juge pour qu'il rende compte de ce qu'il a fait ? Comme on l'a dit (*supra* n. 33), ce n'est pas pour des raisons morales. Selon notre analyse (TORRIONE, Philosophie des droits de l'homme et républicanisme), les droits fondamentaux ont une autre origine que la morale : (1) les dispositions relatives aux droits fondamentaux sont le propre d'une constitution qui oriente de force toutes les institutions (y compris le droit de l'adoption) vers l'avantage commun, c'est-à-dire vers ce qui est utile à tous et à chacun ; ces dispositions contiennent en effet des normes qui renforcent le but ultime des institutions politiques en le traduisant dans un langage de droits subjectifs, pour permettre à chacun de se plaindre des défaillances du législateur à son égard s'agissant de la réalisation de ce but ultime – selon la plainte des *Emonet*, le droit suisse de l'adoption ne permettait pas pour tous des relations familiales sans interférences arbitraires, une dimension relevant effectivement de la fin ultime des institutions politiques ; (2) l'orientation de la communauté politique et de ses institutions vers l'avantage commun, à l'origine notamment des droits fondamentaux, s'impose en droit constitutionnel pour des raisons de justice matérielle : comme on l'a dit *supra* n. 46, en matière de communautés politiques, d'institutions et de pouvoir politiques, la réalisation de l'avantage commun apparaît comme la seule solution matériellement juste, la seule qui soit « *sachgerecht* » ; (3) en donnant à chacun le droit de se plaindre si l'avantage commun n'est plus assuré à son égard s'agissant de ce qui fait partie de la fin ultime de la communauté politique et de ses institutions, et en mettant en place des tribunaux indépendants compétents pour examiner ces plaintes, le constituant ne fait ainsi que formuler un jugement (« a considered judgment ») sur le matériellement juste dans la situation en cause, et sur ce qui est nécessaire pour en assurer la réalisation. La formule générale qu'ARISTOTE utilise pour décrire ce type de jugement dans ce genre de situation est la suivante : « [κρίνειν] ποῖα ποίοις ἄρμόττει » (« *judicare qualia qualibus congruunt* »), que TRICOT traduit, de façon pas très heureuse, par « discerner [...] quelles sortes de dispositions [...] doivent répondre à une situation donnée » (ARISTOTE, *Eth. Nic.*, L. X ch. 10, 1181b9, p. 569).

96 TIPKE, p. 273.

D. L'égalité complexe est-elle le résultat d'une norme ?

L'égalité est donc importante en lien avec la *Sachgerechtigkeit*. Cela signifie-t-il que le juge tranche les questions de *Sachgerechtigkeit* en fonction d'un critère d'égalité formelle, donc en appliquant une norme comme celle de l'art. 8 al. 1 Cst (« Tous les êtres humains sont égaux devant la loi ») ?

Il n'en est rien. En l'absence d'une telle norme l'approche resterait la même. En effet, comme le dit KOLM, dans une approche raisonnable, même si elle est indépendante de toute norme antérieure, on rejette ce qui « *implies a lack of reason – or arbitrariness – which equality only avoids* ». ⁹⁷ Donc même lorsque le juge effectue une appréciation selon la réalité économique indépendamment de toute norme, il y a donc encore le « formalisme » de l'égalité matérielle qui est présent du seul fait qu'il y a le souci de la justification objective, le souci d'appuyer la décision sur des raisons solides. Le « formalisme » de l'égalité matérielle auquel THOMAS D'AQUIN se réfère quand il parle de « réalisation adéquate selon un certain mode d'égalité », ne tient donc pas nécessairement au recours à la norme (en particulier à la norme de l'égalité formelle), mais à l'usage de raisons, d'arguments, à la raison discursive, à la dialectique. Il faut bien voir, « pour comprendre la justice », qu'en matière de justice « raisonner est crucial », ⁹⁸ et qu'à ce niveau prénormatif auquel on se situe avec l'appréciation selon la réalité économique, « *justice is justification, and hence rationality in the normal sense of the term: for a valid reason, or "justified"* ». ⁹⁹

KOLM rajoute de façon éclairante en ce qui concerne ce niveau prénormatif : « *Justice is bound by this rationality as much as it is by arithmetic when I have to give you back due change* ». ¹⁰⁰ On est de retour à la réalité des choses. L'aspect élémentaire de cette réalité, ainsi mis en lumière par l'arithmétique, est particulièrement important pour le droit au sens de ce qui est *matériellement* juste, *sachgerecht*.

Bibliographie

- ARISTOTE, *Ethique à Nicomaque*, trad. TRICOT J., Paris 2007 (cité : Eth. Nic.).
ARISTOTE, *Les politiques*, trad. PELLEGRIN P., Paris 1993 (cité : Politique).
BARDEN G., *Le dialogue qu'est la « Common Law »*, Archives de philosophie du droit Tome 29, Paris 1987.

97 KOLM, p. 9.

98 SEN, p. 24.

99 KOLM, p. 7 ; voir aussi p. 10 : « *justice as justness and justification* ». Voir les réf. à la dialectique et à l'usage d'arguments *supra* n. 52.

100 KOLM, p. 4.

- CANIVE G., Activisme judiciaire et prudence interprétative, in: Archives de philosophie du droit 50/2006, p. 9–31. DE MURALT A., L'unité de la philosophie politique de Scot, Occam et Suarez au libéralisme contemporain, Paris 2002.
- DE SOTO D., De justitia et jure, Madrid 1967.
- DESCHENAUX H., Le titre préliminaire du Code civil – Traité de droit civil suisse, Tome II, 1, Editions universitaires Fribourg, 1969.
- GOODHART A. L., Determining the *Ratio Decidendi* of a Case, in : *Yale Law Journal*, Vol. 40, Nr. 2, December 1930.
- GORDLEY J., Mistake in Contract Formation, American Journal of Comparative Law, 2004, n. 52, p. 433–468 (cité : GORDLEY, Mistake).
- GROTIUS H., Le droit de la guerre et de la paix, trad. PRADIER-FODÉRE P., Paris 2005.
- HOBBS TH., Dialogue entre un philosophe et un légiste des Common-Laws d'Angleterre, trad. par CARRIVE L. et P., Paris, 1990.
- HÖHN E., Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in : RF 18/1963, p. 387 ss.
- KELSEN H., General Theory of Law and State, Cambridge/Massachusetts 1949.
- KOLM S.-C., Modern Theories of Justice, Cambridge 1996.
- NUSSBAUM M. C., Frontiers of Justice. Disability, Nationality, Species membership, Cambridge Massachusetts 2006.
- OTTIMOFIORE G., Le droit de propriété, un droit fondamental entre inclusion et exclusion, Genève/Zurich/Bâle 2012.
- PAPAU A., Essai philosophique sur la qualification juridique : De la subsumption à l'abduction. L'exemple du droit international privé, Paris/Zurich/Bruxelles 2003.
- PELLET A., "Droits-de-l'hommeisme" et droit international, in : *Droits fondamentaux*, n° 1, juillet - décembre 2001, p. 167–179.
- RAWLS J., Théorie de la justice, trad. fr. par AUDARD C., Paris 1997.
- RAWLS J., Outline of a Decision Procedure for Ethics (1951), in : Collected Papers, Cambridge 1999 (cité : Outline), pp. 1–19.
- SEN A., L'idée de justice, trad. fr. par CHELMA P., Paris 2009.
- STEINAUER P.-H., Le Titre préliminaire du Code civil – Traité de droit privé suisse, II/1, Bâle 2009.
- THOMAS D'AQUIN, Somme théologique, trad. fr. Les Editions du Cerf, Paris 1999.
- TIPKE K., Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2^e édit., Cologne 2000.

- TORRIONE H., Le poids des arguments. Discursivité non déductive dans la pensée juridique, et utilisation des ressources de la rhétorique et de la dialectique, in : TERCIER P./AMSTUTZ M./KOLLER A./SCHMID J./STÖCKLI H. (édit.), *Festschrift für Peter Gauch zum 65. Geburtstag*, Zürich/Basel/Genf 2004 (cité : Le poids des arguments).
- TORRIONE H., Egalité de traitement, neutralité concurrentielle et liberté économique dans l'imposition des entreprises. Réflexions sur le Rapport de la Commission ERU et l'Avant-projet de Message sur la réforme de l'imposition des entreprises II, in : ASA/Archives 72 Nr. 10, 2004, p. 593–653 (cité : Réflexions sur le Rapport de la Commission ERU).
- TORRIONE H., Abus de droit, fraude et soustraction fiscale en droit suisse, in : GLAUSER P.-M. (édit.), *Evasion fiscale – Une approche théorique et pratique de l'Evasion fiscale*, Zurich 2010 (cité : Abus de droit en droit fiscal) p. 149–191.
- TORRIONE H., Justice distributive aristotélicienne en droit fiscal selon la jurisprudence du TF : une étude de philosophie du droit sur la notion de « Sachgerechtigkeit » in : RDS 129/2010, p. 131–161 (cité : Justice distributive aristotélicienne).
- TORRIONE H., L'arrêt du TF sur les barèmes dégressifs du Canton d'Obwald (ATF 133 I 206) : une leçon de choses sur la justice fiscale in : RDS 129/2010 I - cahier 2, p. 247 ss (cité : Une leçon de choses sur la justice fiscale).
- TORRIONE H., Philosophie des droits de l'homme et républicanisme. Une autre perspective que le libéralisme sur les origines intellectuelles des déclarations de droit, in : ZUFFEREY J.-B./DUBEY J./PREVITALI A. (édit.), *L'homme et son droit*, Mélanges en l'honneur de Marco Borghi, 2011, p. 561–590 (cité : Philosophie des droits de l'homme et républicanisme).
- TORRIONE H., Les articles 1, 2 al. 2 et 4 du Titre préliminaire du Code civil, et la philosophie du droit in : RUMO-JUNGO A./PICHONNAZ P./HÜRLIMANN-KAUP B./FOUNTOULAKIS C. (édit.), *Une empreinte sur le Code civil*, Mélanges en l'honneur de Paul-Henri Steinauer, Berne 2013 (cité : Titre préliminaire et philosophie).
- TORRIONE H., La philosophie politique d'Aristote (3ème partie de l'étude intitulée « La redécouverte d'Aristote par M.-D. Philippe a-t-elle aussi de l'intérêt dans le domaine de la philosophie politique et de la philosophie du droit ? »), *Aletheia* 2014, n. 44, p. 1–56. (cité : La philosophie politique d'Aristote).
- VILLEY M., *Le droit et les droits de l'homme*, Paris 1983.
- WALZER M., *Sphères de justice. Une défense du pluralisme et de l'égalité*, trad. fr., Paris 1997.
- WINIGER B., CR-CO I art. 18, Genève/Bâle/Munich 2003.

