

# Le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE et son Commentaire

Pascal Duss et Gian Sandri

Questions fiscales bilatérales et CDI, SFI



# Structure

---

- A. Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE et son Commentaire
- B. Modèle OCDE et soft law ?
- C. Conclusion



## A. Le Modèle OCDE et son Commentaire

---

### **Conventions pour éviter les doubles impositions = CDI**

- Contrat conclu entre deux Etats
- Dont le but est de fixer des règles afin d'éviter ou d'atténuer la double imposition entre deux Etats
- La Suisse a conclu plus de 90 CDI impôt revenu et fortune

#### But des CDI:

- Favoriser les investissements et les échanges économiques bilatéraux



## A. Le Modèle OCDE et son Commentaire

---

### ➤ Panneau indicateur



- Une CDI ne permet pas de fonder une imposition
- Il faut en plus une base légale de droit interne



## A. Le Modèle OCDE et son Commentaire

---

- Le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (ci-après: **Modèle OCDE**)
- Le but de ce modèle est d'uniformiser les conventions en conformité avec des principes, des définitions, des règles et méthodes uniformes et parvenir à un accord sur une interprétation.
- Ce besoin est apparu en particulier après la 2<sup>ème</sup> Guerre mondiale, lors de la prolifération des CDI entre Etats, afin de favoriser le développement économique.
- L'OCDE a élaboré la premier modèle en 1963, qui a été révisé régulièrement depuis lors.
- La dernière version est apparue en 2017.
- Le Modèle OCDE contient également un commentaire pour chaque article.



## A. Le Modèle OCDE et son Commentaire

---

- Le Modèle et son Commentaire sont discutés dans des groupes de travail au sein de l'OCDE, et continuellement mis à jour.
- Les décisions de rédaction se prennent à l'unanimité, puis sont approuvées finalement au niveau gouvernemental par le conseil de l'OCDE.
- Le commentaire explique le contenu des articles et propose le cas échéant des alternatives.
- Chaque Etat peut émettre **une réserve**, s'il désire ne pas appliquer une disposition précise, ou **une observation**, au cas où il désire préciser son interprétation particulière d'une disposition en déviation du Commentaire.



## A. Le Modèle OCDE et son Commentaire

---

- Depuis 1997, les **pays non membres de l'OCDE** peuvent également émettre leur **positions**, qui comprennent tant les réserves aux articles que les observations sur le Commentaire.
- A noter qu'il existe également une Convention Modèle de l'ONU, qui a la même structure globale que le Modèle OCDE, tout en attribuant plus de droits aux Etats sources des revenus (Etats en voie de développement).



## A. Le Modèle OCDE et son Commentaire

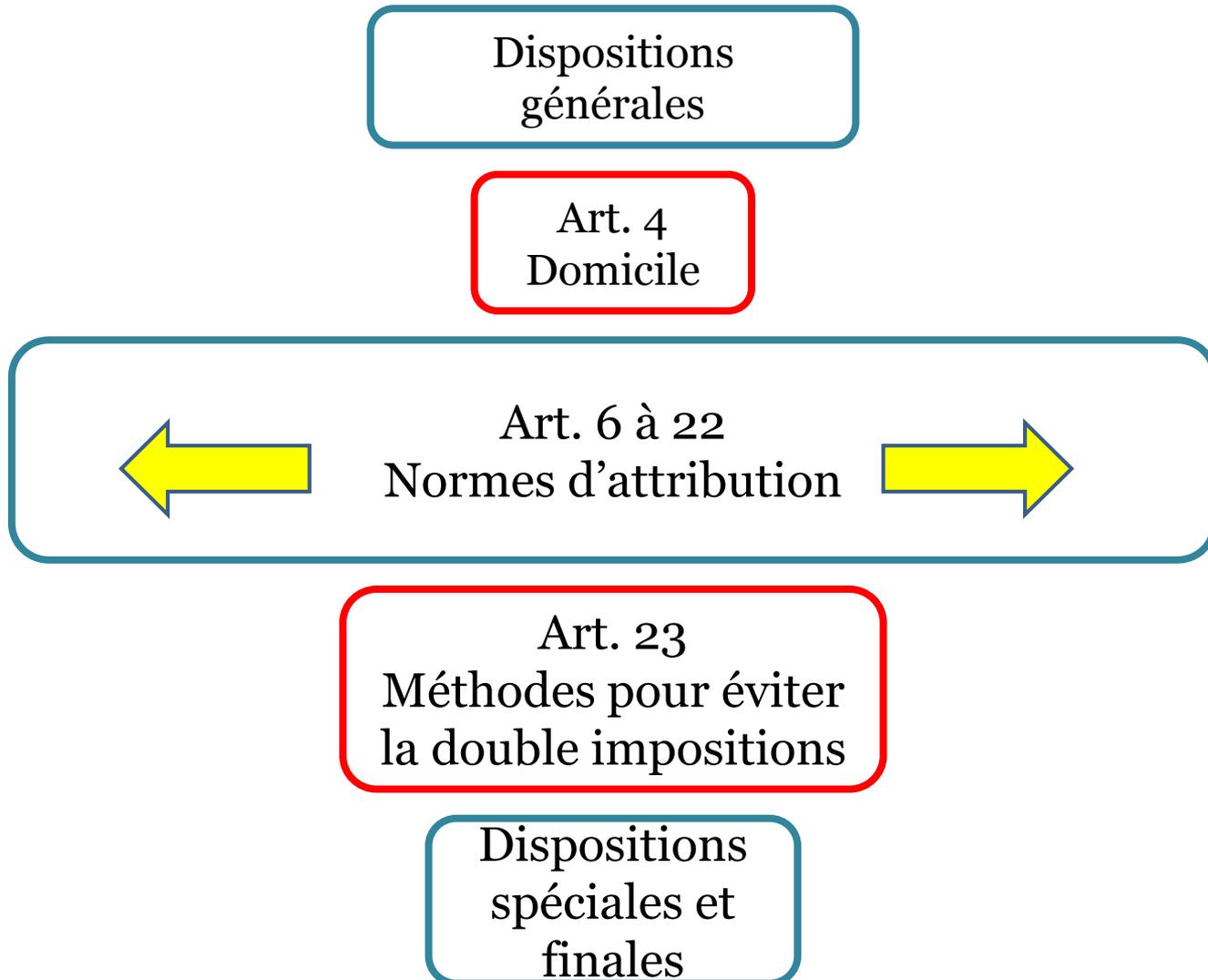
---

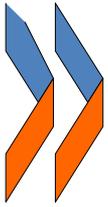
- Le Modèle OCDE est du point de vue pratique généralement le point de départ lors de négociations d'une CDI.
- Chaque Etat contractant proposera également des modifications ou des particularités en fonction de sa politique conventionnelle.
- Certaines clauses sont reprises de manière plus générale (le domicile (art. 4), les revenus immobiliers (art. 6), les salaires (art. 15), les tantièmes (art. 16) ou les rentes publiques (art. 19).
- D'autres clauses offrent des solutions différentes (les dividendes (art. 10), les intérêts (art. 11), les redevances (art. 12) ou les rentes de droit privé (art. 18).



## A. Le Modèle OCDE et son Commentaire

---

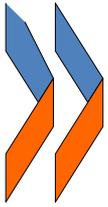




## B. Le Modèle OCDE et softlaw ?

---

- Dans la résolution d'un cas concret, seules les CDI en vigueur sont directement applicables, jamais le Modèle OCDE.
- Dans ce cadre, les principes d'interprétation de la Convention de Vienne sur le droit des traités (art. 31 à 33 CV) qui s'appliquent aux CDI sont:
  - Art. 31 par. 1 CV (Règle générale d'interprétation)  
*«Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et son but.»*
  - Art. 32 CV (Moyens complémentaires d'interprétation)  
Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation et notamment des travaux préparatoires seulement si sens ambigu ou résultat manifestement absurde ou déraisonnable



## B. Le Modèle OCDE et softlaw ?

---

- Débat: art. 31 CV ou art. 32 CV pour faire appel au Modèle OCDE ?
- «*sens ordinaire*» – lorsque les Etats ont repris dans leur CDI des dispositions du Modèle OCDE, on peut présumer qu'elle ont voulu leur donner le sens que le Commentaire leur accorde.
- «*dans le contexte*» - Dans le cadre de l'art. 31 CV, le Modèle OCDE et son Commentaire font partie du contexte de toute CDI négociée.
- Si art. 32 CV: seulement possible de faire appel au Modèle OCDE ou son Commentaire s'il existe un sens ambigu ou obscur, ou si l'interprétation conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable.



## B. Le Modèle OCDE et softlaw ?

---

- En pratique, le TF accorde en principe une importance considérable au Commentaire OCDE et n'hésite pas à s'y référer fréquemment pour interpréter les CDI.
- Cependant, à l'opposé, dans certains arrêts le Commentaire OCDE est ignoré.
- Pour les autorités compétentes, le Modèle OCDE et son Commentaire facilitent non seulement les négociations des CDI, mais également la résolution des cas concrets de double imposition, lors de procédures amiables avec l'autre Etat contractant.



## B. Le Modèle OCDE et softlaw ?

---

### **Interprétation statique ou dynamique ?**

- Le TF a tendance à adopter **une approche dynamique** d'interprétation, telle que prônée par le Commentaire lui-même (ex: Arrêt du TF du 29 novembre 2005, 2A.239/2005, CDI-DK):  
*« Dans la convention modèle de l'OCDE et ses commentaires des dernières années, les clauses anti-abus font l'objet de développements répétés [...] Tel n'était pas le cas au moment de la conclusion de la CDI-DK en 1973. Les commentaires y relatifs, bien qu'ultérieurs, peuvent néanmoins servir d'outil d'interprétation, puisqu'il ne s'agit pas de modifier volontairement le contenu des dispositions qui existaient auparavant ... »*
- En pratique, les autorités compétentes prennent également une approche dynamique.



## B. Le Modèle OCDE et softlaw ?

---

### **Ecart des tribunaux**

- Dans son enthousiasme, le TF a cependant appliqué dans l'arrêt précédent le Commentaire OCDE alors que la disposition particulière de la CDI-DK différait de la Convention Modèle OCDE (voire critique dans RDAF 2006 II 254).
- Le TF a également parfois pris en compte des versions alternatives d'article proposées dans le Commentaire, comme s'il s'agissait du commentaire de l'article du Modèle OCDE (Arrêt cycliste employé d'une équipe NL, TF du 6 mai 2006, 2C\_276/2007 et critique dans IFF Forum für Steuerrecht, 2009/4, p. 284 ss).



## C. Conclusion

---

- Le Modèle OCDE et son Commentaire constituent en principe plus un instrument d'interprétation des CDI que de la «soft law».
- En pratique, ils permettent d'harmoniser le contenu des CDI et d'en clarifier les concepts.
- Ils réduisent les différences d'interprétation entre les Etats contractants, tant au moment des négociations d'une CDI que lors de l'application des celle-ci.



## C. Conclusion

---

### **Zone grises du point de vue de la normativité:**

- Du point de vue théorique, l'interprétation dynamique;
- Une tendance des Tribunaux à donner trop d'importance ou de mal interpréter le Modèle OCDE et son Commentaire.