

1. L'élimination de la double non-imposition en tant qu'objet et but des CDI

1.1. Le problème

L'on ne saurait contester que les conventions de double imposition conclues par la Suisse (ci-après CDI) visent en premier lieu à éliminer la double imposition internationale. Par la poursuite de ce but, la Suisse, ainsi que les autres Etats membres de l'OCDE, cherchent à faciliter l'échange de biens et de services, la mobilité des personnes et le mouvement de capitaux.¹ A l'instar du modèle de convention de l'OCDE (ci-après MC OCDE) les CDI évitent la double imposition en définissant, par le biais de règles distributives (*Verteilungsnormen*),² dans quelle mesure les deux Etats contractants doivent renoncer aux compétences qu'ils exercent en matière fiscale.³

Plus controversée, en revanche, est la question de savoir si les CDI ont également pour objectif fondamental d'éliminer la double non-imposition, c'est-à-dire d'éviter qu'un élément de revenu ou de fortune ne soit, en définitive, imposé par aucun des deux Etats contractants.⁴ Les CDI n'érigent pas expressément l'élim-

* Docteur en droit, LL.M. en droit fiscal international (Leiden); Professeur assistant de fiscalité à l'Université de Lausanne (HEC); Conseil fiscal auprès de l'Etude Baker & McKenzie Genève

** Swiss Certified Tax Expert, LL.M. International Taxation (Leiden), Senior manager, PricewaterhouseCoopers, Lausanne

¹ Daniel Lüthi, "Countering the abuse of tax treaties – a Swiss view", in *Intertax*, 1989/8-9 (ci-après: Lüthi, "A Swiss view"), p. 336.

² Klaus Vogel, *On Double Taxation Conventions*, 3e édition (Kluwer), Londres, La Haye, Boston, 1997 (ci-après: Vogel 1997), p. 357, no. 1.

³ Xavier Oberson, *Précis de droit fiscal international*, Berne 2001 (ci-après: Oberson, *Droit fiscal international*), p. 8 no. 23; décision du Tribunal Administratif du Canton de Fribourg du 18 juin 1999 en *Revue de droit Administratif et de droit Fiscal* – 2ème partie, Droit Fiscal (ci-après: RDAF) 2000 495, 499. Voir également *Commentaire OCDE du Modèle de Convention Fiscale concernant le Revenu et la Fortune*, Paris, 2003 (ci-après: commentaire OCDE) para. 3 ad introduction; Vogel 1997, p. 26 no. 45 c.

⁴ Voir Jacques Sasseville, "The Role of Tax Treaties in the 21st Century", in *BIFD* 2002, p. 246.

ination de la double non-imposition en objectif général. Par ailleurs, le Tribunal Fédéral n'a, à notre connaissance, pas eu l'occasion de se pencher sur cette question. Cela étant, dans son rapport du 20 janvier 1999 relatif aux sociétés de personnes,⁵ le Comité des affaires fiscales de l'OCDE (ci-après CAF) semble vouloir assigner cet objectif au MC OCDE. En effet, à l'appui de sa recommandation destinée à régler les conflits d'attribution du revenu,⁶ le CAF invoque le fait que cette solution "résulte d'une application de la Convention qui tient compte des objectifs fondamentaux de la Convention: éliminer la double imposition et éviter l'absence d'imposition".⁷ Toutefois, le CAF ne développe ni ne justifie cette affirmation, de telle sorte qu'il est difficile d'y souscrire ou de la réfuter *in abstracto*.

Le présent rapport est donc l'occasion d'examiner si, et dans l'affirmative dans quelle mesure, les CDI visent également, d'une manière générale, à prévenir la double non-imposition internationale. A cette fin, il sied, au préalable, de tenter d'établir une typologie des situations classiques de double non-imposition.⁸

1.2. Typologie des situations classiques de double non-imposition

1.2.1. L'effet négatif des CDI

Parmi les circonstances dans lesquelles une situation de double non-imposition est susceptible de se produire, on mentionnera, en premier lieu, le cas où un Etat contractant, pour des raisons de politique fiscale (exonération objective ou subjective), ne fait pas usage du droit d'imposer un élément de revenu ou de capital qui lui est pourtant alloué par une CDI.⁹ Cette forme de double non-imposition, que la doctrine¹⁰ et la jurisprudence suisse¹¹ déduit de l'effet négatif (*negative Wirkung*) des CDI, est, en règle générale, admise par les Etats membres de l'OCDE.¹² En effet, il sied de distinguer la répartition de la compétence d'imposer un élément de revenu ou de fortune, domaine réglé par les CDI, de l'exercice de cette compétence, question relevant exclusivement du droit fiscal interne des Etats contractants.

⁵ OCDE, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, questions de fiscalité internationale*, n° 6, Paris, 1999 (ci-après: *Rapport sur les sociétés de personnes*).

⁶ Sur ce problème, voir 1.2.3 ci-dessous.

⁷ *Rapport sur les sociétés de personnes*, II.4.52.

⁸ Dans le même sens, Brian J. Arnold, Jacques Sasseville et Eric M. Zolt, "Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century" (ci-après: Arnold, Sasseville et Zolt) in BIFD 2002, p. 235.

⁹ Arnold, Sasseville et Zolt, p. 235.

¹⁰ Oberson et Hull, p. 93; Oberson, *Droit fiscal international*, p. 29 no. 89; Peter Locher, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 2ème édition, Berne 2000 (ci-après: Locher, *Einführung*), p. 86; Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse. Le droit fiscal international*, Neuchâtel 1983, p. 106; Jean-Marc Rivier, *L'interprétation des Conventions de double imposition* (ci-après: Rivier, *Interprétation*), in RDAF 2000, p. 117.

¹¹ RDAF 2001 267, 269; ATF du 21 juin 1991, en *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht/Archives de droit fiscal suisse* (ci-après: ASA) vol. 61, 802, 808; RDAF 2000, 495, 499.

¹² Arnold, Sasseville et Zolt, p. 235.

En conséquence, sous l'angle de l'effet négatif des CDI, le postulat selon lequel l'un des objectifs fondamentaux du MC OCDE serait de prévenir la double non-imposition, nous paraît discutable. Cette conclusion est d'ailleurs corroborée par la politique conventionnelle suisse en ce domaine. En effet, lorsqu'elle a voulu éviter les situations de double non-imposition inhérentes à l'effet négatif d'une CDI, la Suisse a alors exigé l'insertion dans cette dernière de clauses dites d'imposition effective (*subject-to-tax clauses*).¹³

1.2.2. *Le treaty shopping*

Une double non-imposition est également susceptible de se produire lorsqu'une CDI est utilisée dans le cadre d'une stratégie qualifiée, selon la terminologie anglo-saxonne, de *treaty shopping*. Tel est classiquement le cas lorsqu'un non-résident utilise ou contrôle une personne ayant son domicile ou son siège statutaire dans un Etat parti à une CDI (Etat de résidence), ceci en vue de bénéficier des avantages (typiquement une réduction de l'impôt à la source perçu sur les dividendes, les intérêts ou les redevances) qui, aux termes de la CDI, doivent être octroyés par l'autre Etat contractant (Etat de source).¹⁴ L'objectif poursuivi ici étant, idéalement, que les revenus conventionnés transitent par l'Etat de résidence en franchise d'impôt, l'octroi des avantages conventionnels dans ce type de situations entraîne donc fréquemment une absence d'imposition.

Le commentaire OCDE, qui fut d'ailleurs encore enrichi en ce domaine à l'occasion de sa mise à jour de janvier 2003, propose plusieurs mesures destinées à lutter contre ce phénomène.¹⁵ Sans prétendre à l'exhaustivité, l'on mentionnera en particulier les *limitation-on-benefits clauses*¹⁶ inspirées du modèle de convention américain de 1996 ainsi que l'exigence du "bénéficiaire effectif" qui fut introduite en 1977 dans le MC OCDE.¹⁷ Par ailleurs, la Suisse, on le sait, s'est dotée d'un dispositif spécifique en la matière, soit l'Arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962.¹⁸

¹³ Art. 22, al. 2, lettre a) CDI-Canada (RS.672.923.21), art. 23, al. 2, lettre a) CDI-Croatie (RS 0.672.929.11), art. 21, al. 2 CDI-Egypte (RS 0.672.932.15), art. 23, al. 1, lettre a) CDI-Etats-Unis d'Amérique (RS 0.672.933.61), art. 25, al. b, chiffre 1 CDI-France (RS 0.672.934.91), art. 22, al. 2 CDI-Grande-Bretagne (RS 0.672.936.711), art. 23, al. 2, lettre a) CDI-Inde (RS 0.672.942.31), art. 22, al. 2 CDI-Irlande (RS 0.672.944.11), art. 23, al. 1, lettre a) CDI-Israël (non encore en vigueur), art. 22, al. 3 CDI-Maroc (RS 0.672.954.91), art. 21, al. 2, lettre a) CDI-Mexique (RS 0.672.956.31), art. 23, al. 3 CDI-Norvège (RS 0.672.959.81), art. 21 al. 2, lettre a) CDI-Philippines, et art. 23, al. 1, lettre a) CDI-Venezuela (RS 0.672.978.51); art. 22, al. 1, lettre a) CDI-Tunisie (RS 0.672.975.81); art. 23, al. 2, lettre a) CDI-République Tchèque (RS 0.672.974.31); art. 23, al. 2, lettre a) CDI-Luxembourg (RS 0.672.951.81). Voir aussi art. 28 CDI-L; art. 23, al. 2 CDI-Koweït (RS 0.672.947.61).

¹⁴ Lüthi, *A Swiss view*, p. 337; Oberson, *Droit fiscal international*, p. 135 no. 433; OCDE (1987): "L'évasion et la fraude fiscales internationales", en *Questions de fiscalité internationale* n° 1, Paris, 1987 (ci-après: OCDE, "L'évasion" 1987), I.D.7 lettre a); para. 9 du commentaire OCDE ad art. 1 MC OCDE.

¹⁵ Voir para. 7 *et seq.* commentaire OCDE ad art. 1 MC OCDE.

¹⁶ Voir para. 20 *et seq.* commentaire OCDE ad art. 1 MC OCDE.

¹⁷ Voir Vogel 1997, p. 561, n° 6.

¹⁸ RS 672.202. A ce sujet voir Oberson et Hull, p. 156 *et seq.*

Cela étant, peut-on en déduire que les CDI visent à éliminer la double non-imposition? Nous ne le pensons pas. En effet, la volonté des Etats membres de l'OCDE de lutter contre les stratégies de *treaty shopping* doit plutôt être rattachée à la problématique de l'usage abusif des CDI.¹⁹ Comme le relève l'OCDE, les avantages accordés par une CDI profitent ici économiquement à des personnes qui sont résidentes d'un Etat tiers d'une manière non-voulue par les deux Etats contractants.²⁰ En d'autres termes, les mesures destinées à combattre le phénomène du *treaty shopping* visent à assurer le respect du principe de l'effet relatif des CDI, principe inscrit à l'article 1 MC OCDE.²¹

1.2.3. Le conflit d'attribution et de qualification

Les CDI évitent la double imposition internationale par un mécanisme en deux étapes. En premier lieu, on l'a vu, celles-ci définissent, par le biais de règles distributives²² la compétence d'imposer des deux Etats contractants. En second lieu, lorsque l'application de ces règles de partage laisse subsister une double imposition, les CDI imposent alors à l'Etat de résidence d'éliminer cette double imposition résiduelle²³ pour autant, toutefois, que celle-ci résulte d'une imposition par l'Etat de source "conformément aux dispositions de la convention".²⁴ Cette seconde étape intervient donc chaque fois que l'application des règles distributives ne conduit pas à l'attribution d'un droit exclusif d'imposition à l'un des Etats contractants.²⁵ Lorsqu'elle est l'Etat de résidence la Suisse élimine, en règle générale,²⁶ cette double imposition par le biais de la méthode de l'exemption consacrée à l'article 23A MC OCDE.

A première vue, ce mécanisme ne semble guère poser de problème particulier. A y regarder de plus près, tel n'est cependant pas le cas. En effet, les règles distributives contiennent un certain nombre de termes non définis. En conséquence, conformément à l'article 3, alinéa 2 MC OCDE, les Etats contractants sont habilités à rechercher dans leur droit fiscal interne le sens à donner à ces expressions. Or, lorsque l'application de leur *lex fori* respective aboutit à des résultats différents, l'équilibre instauré par le système décrit ci-dessus est susceptible d'être perturbé. Bien plus, il est tout à fait possible qu'une telle divergence entraîne une double non-imposition voire, au contraire, une double imposition.

¹⁹ A ce sujet voir, *Abusive Application of International Tax Agreements – Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000 during the 54th Congress of the International Fiscal Association*, La Haye-Londres-Boston (Kluwer Law International) 2001 et pour une analyse du point de vue suisse, Georg Lutz, *Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen*, thèse, Zurich 2000.

²⁰ OCDE, "L'évasion" 1987, I.D.7 lettre; Lüthi, *A Swiss view*, p. 337.

²¹ Cette disposition prévoit en effet qu'une CDI s'applique uniquement (effet relatif) "aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants".

²² Arts. 6 à 22 MC OCDE.

²³ Commentaire OCDE para. 7 ad art. 23A et 23B MC OCDE.

²⁴ Art. 23A et 23B MC OCDE.

²⁵ Oberson, *Droit fiscal international*, p. 30, n° 97; Vogel 1997, p. 30, n° 51 et p. 1130, n° 36a.

²⁶ A l'exception des dividendes, intérêts et redevances pour lesquels l'élimination de la double imposition résiduelle s'effectue par la méthode de l'imputation.

Parmi ces dysfonctionnements, figurent ceux consécutifs à un conflit d'attribution (*Zurechnungskonflikt*)²⁷ ou de qualification.

S'agissant tout d'abord du conflit d'attribution, celui-ci intervient lorsque les deux États contractants appliquent la même règle distributive mais attribuent l'élément de revenu ou de fortune à un contribuable différent. En effet, l'application d'une règle distributive exige que l'élément de revenu ou de fortune visé par cette dernière soit attribuable à un résident d'un État contractant.²⁸ Par cette condition, qui découle de l'utilisation par les règles distributives de termes tels que "payés à",²⁹ "reçoit",³⁰ "réalisés par",³¹ "tire",³² "d",³³ les CDI prennent en compte le fait que, dans la législation fiscale interne des États contractants, la perception de l'impôt présuppose nécessairement l'existence d'un lien entre un objet et un sujet fiscal (*persönliche Zurechnung*).³⁴

Cela étant, les CDI ne définissent pas ce qu'il faut entendre par "payés à", etc. Ainsi, un conflit d'attribution est susceptible de se produire lorsque les deux États contractants, en raison de règles internes divergentes, concrétisent cette notion de manière différente. Prenons par exemple le cas d'une société de personnes (SP) constituée selon le droit de l'État Y. Les deux associés de SP, A et B, sont résidents de l'État R. Cet État a conclu une CDI avec l'État S dont la teneur est identique à celle du MC OCDE. SP perçoit dans l'État S des bénéfices qui ne sont pas imputables à un établissement stable. Appliquant un régime de transparence fiscale, l'État S attribue directement les bénéfices de SP à A et B. Imaginons toutefois que selon le droit fiscal interne de l'État R ces mêmes revenus soient, au contraire, réputés être réalisés par SP, une entité résidente d'un État tiers (Y). En effet, à l'instar de certains États, l'État R traite une société de personnes étrangère comme un contribuable distinct. Dans ce cas, l'interprétation *lege fori* par l'État S de l'article 7 al. 1 de la CDI S-R, conduirait cet État à considérer que les bénéfices de SP (imputables à A et B selon le droit de cet État) sont exclusivement imposables dans l'État R. En effet, dans la perspective de l'État S, il s'agirait en l'espèce de bénéfices "d'une" entreprise de l'État R. Cette interprétation entraînerait une double non-imposition³⁵ puisque, pour l'État R, ces mêmes éléments sont attribuables à un autre contribuable (SP) qui n'est pas assujéti à la souveraineté fiscale de cet État. Il s'agit là, on le verra, du type de situations que le

²⁷ Vogel 1997, p. 53, n° 91 a.

²⁸ En ce sens Vogel 1997, p. 29, no. 48.

²⁹ Art. 10 al. 1, art. 11 al. 1, art. 18 et art. 19 al. 1 lettre a MC OCDE.

³⁰ Art. 15 al. 1, 16 al. 1 et art. 20 MC OCDE.

³¹ Art. 9 al. 1 lettre b MC OCDE.

³² Art. 6; art. 13 al. 1, art. 15 al. 1, art. 16 al. 1 et art. 17 al. 1 MC OCDE.

³³ Art. 7 al. 1 et art. 21 al. 1 MC OCDE. Voir Robert J. Danon, *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, thèse, Genève, partie IV, à paraître (Schulthess); Hugues Salomé, *International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income*, Zurich 2002 (ci-après: Salomé, *Partnerships*), pp. 62 *et seq.*; Arnold, Sasseville et Zolt, p. 240; Hugh J. Ault, "Issues Related to the Identification and Characteristics of the Taxpayer" (ci-après: Ault, "Identification and Characteristics of the Taxpayer"), in BIFD 2002, p. 263.

³⁴ K. Tipke et J. Lang, *Steuerrecht*, 16ème édition, Köln, 1998, p. 265 *et seq.*

³⁵ Ault, "Identification and Characteristics of the Taxpayer", p. 263.

rapport OCDE sur les sociétés de personnes cherche à résoudre.³⁶ Mais ces problèmes sont susceptibles d'intervenir dans d'autres domaines. Sans prétendre à l'exhaustivité mentionnons par exemple le cas du trust dont l'Etat de source alloue le revenu au bénéficiaire alors même que l'Etat de résidence attribue ce même élément au constituant (*settlor*), une personne non-résidente.³⁷ De plus, comme nous l'avons relevé ailleurs, la controverse concernant la compatibilité des règles CFC avec l'article 7 MC OCDE peut, selon la nature de ces règles, être également appréhendée sous l'angle du conflit d'attribution.³⁸

Au surplus, et contrairement à ce qu'affirment certains auteurs,³⁹ il sied à notre avis de distinguer la problématique de l'attribution personnelle du revenu de celle de la question de la résidence réglée par l'article 4 alinéa 1 MC OCDE. Cette disposition, on ne saurait le contester, ne contient pas d'exigence d'attribution ou d'imposition effective.⁴⁰ Ceci dit, la condition d'attribution du revenu, qui constitue à notre sens une exigence indépendante de celle posée par l'article 4 alinéa 1 MC OCDE, découle, on l'a vu, des expressions telles que "payés à" utilisées par les règles distributives.

Un conflit de qualification, en revanche, désigne le cas où les deux Etats contractants appliquent une règle de partage différente en raison d'une divergence de vue afférente à la caractérisation d'un élément de revenu ou de fortune. En conséquence, un conflit de qualification sera susceptible de générer une double non-imposition si les deux Etats contractants appliquent une règle distributive les obligeant chacun à s'abstenir d'imposer un élément de revenu ou de fortune. Imaginons par exemple que l'Etat de source qualifie un revenu de gain en capital au sens de l'article 13 alinéa 4 MC OCDE (imposable dans l'Etat de résidence) alors que l'Etat de résidence considère ce même élément comme une rémunération d'une activité dépendante exercée dans l'autre Etat contractant et visée par l'article 15 alinéa 1 MC OCDE (imposable dans l'Etat de source).⁴¹

On constate ainsi que la double non-imposition générée par un conflit d'attribution ou de qualification résulte de l'interaction entre le mécanisme des règles distributives et le droit interne des Etats contractants. A l'appui de la nécessité d'éliminer ce type de problèmes, l'on pourrait certes être tenté d'invoquer, comme semble le faire le CAF, le fait que les CDI ont pour vocation d'éviter tant

³⁶ OCDE, *Rapport sur les sociétés de personnes*, exemple 3.

³⁷ Voir à ce sujet Robert J. Danon, *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, thèse, Genève, partie IV, à paraître (Schulthess).

³⁸ Daniel Gutmann, Robert J. Danon et Hugues Salomé, "Point de vue franco-suisse sur l'arrêt Société Schneider Electric du 28 juin 2002 – Réflexion sur le problème de l'attribution du revenu en droit fiscal international", in RDAF 2002, p. 289 *et seq.*

³⁹ Lang, *Partnerships*, p. 37, voir également, *inter alia*, p. 51 ad exemple 3, p. 60 ad exemple 6, p. 63 ad exemple 7, p. 55 ad exemple 4.

⁴⁰ Locher, *Einführung*, p. 137; dans le même sens Oberson, *Droit fiscal international*, p. 50 no. 158; voir par exemple para. 17 du commentaire OCDE ad art. 1 MC OCDE. Sur la notion de résidence en droit conventionnel, voir aussi ATF du 16 mai 2000, StE 2000 A 31.1 no. 6; RDAF 2000, 278–279; voir également Peter Mäusli, *Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht*, thèse, Berne, 1993, p. 115; Oberson et Hull, p. 83.

⁴¹ Pour un cas de double imposition dans ce domaine voir *Pierre Boulez v. Commissioner*, 83 Tax Court 508 (1984).

la double imposition que la double non-imposition. Cela étant, ne peut-on pas simplement y voir la volonté des Etats membres de l'OCDE de rétablir un équilibre conventionnel perturbé par des règles internes divergentes? Pour en décider, nous nous proposons d'examiner, dans la suite de ce rapport, les recommandations suggérées par le CAF en ce domaine, à la lumière des principes régissant l'interprétation des CDI, soit ceux de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV).⁴² D'un point de vue méthodologique, cette démarche se justifie étant donné que ces recommandations ne furent insérées dans le commentaire OCDE que lors de sa mise à jour d'avril 2000.⁴³ En conséquence, avec la doctrine dominante, il sied de considérer que ces recommandations, sauf à pouvoir être déduites des règles posées par la CV, ne sont pas applicables aux CDI qui leur sont antérieures.⁴⁴

2. Le conflit d'attribution

2.1. La solution proposée par le commentaire OCDE

2.1.1. La recommandation générale

De l'avis de l'OCDE, la double non-imposition pouvant résulter d'un conflit d'attribution peut être éliminée si, aux fins de l'interprétation de termes tels que "payés à" figurant dans la règle distributive déterminante, l'Etat de source se rallie aux règles d'attribution de l'Etat de résidence. En d'autres termes, l'Etat de source devrait: "prendre en compte ... la manière dont un élément de revenu perçu sur son territoire est traité dans l'Etat dont la personne qui réclame les avantages des dispositions de la Convention est un résident".⁴⁵ Ce principe n'est pas nouveau en droit fiscal international. Bien au contraire, l'OCDE ne fait ici que reprendre des principes déjà appliqués par les Etats-Unis.⁴⁶

Ainsi, conformément à la solution du commentaire OCDE, si l'Etat S considère une société de personnes de l'Etat Y comme fiscalement transparente, un associé qui est un résident de l'Etat R (traitant une société de personnes comme un contribuable distinct) ne pourrait pas se prévaloir de la CDI R-S. En effet les

⁴² RS 0.111. En ce qui concerne l'application de la CV aux CDI suisses, voir notamment ATF du 28 février 2001 [CRC 2000-055], *Steuer Revue* (ci-après: StR) 2002, 30, 35; RDAF 1998, 73; ASA 41, 470; Rivier, *Interprétation*, p. 120; Oberson et Hull, p. 91; Locher, *Einführung*, p. 102.

⁴³ Voir respectivement paras. 6 *et seq.* du commentaire OCDE ad art. 1 MC OCDE et paras. 32.1 *et seq.* ad art. 23A et 23B MC OCDE.

⁴⁴ Michael Lang, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships: a Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Vienne, 2000 (ci-après: Lang, *Partnerships*), p. 20.

⁴⁵ Commentaire OCDE para. 6.3 ad art. 1 MC OCDE.

⁴⁶ Voir Jacques Sasseville, "OECD Releases Report on Application of Model Treaty to Partnerships" in *Tax Notes Int'l*, 16 août 1999, p. 623; Treas. Reg. §1.894-1 (d) in IRB 2000-30, p. 124 *et seq.*

revenus perçus de l'Etat S, quoique imputés à l'associé par cet Etat, ne sont pas attribués à cette personne par l'Etat R (mais au contraire à un résident de l'Etat Y).⁴⁷ En conséquence, selon le commentaire OCDE, le revenu ne peut dans ce cas être considéré comme "payé" à un résident de l'Etat R. A l'inverse, si le droit fiscal de l'Etat R devait allouer le revenu de la société de personnes à l'associé résident, il y aurait alors lieu de considérer que ce revenu est "payé" à cette personne du fait que, selon les règles d'attribution de l'Etat R, ce serait à elle à qui ce revenu serait alors attribué fiscalement.⁴⁸ Peu importe à cet égard que l'Etat de source alloue ce même revenu à la société de personnes elle-même (en application d'un régime de non-transparence).⁴⁹ Ce principe, que les Etats-Unis appliquent déjà à d'autres entités telles que les trusts, permet donc d'éviter la double non-imposition (ou double imposition) ayant trait à une divergence d'attribution du revenu, dans le cadre de l'application d'une règle de partage réglant un conflit "source-résidence".

2.1.2. L'exception

Cela étant, de l'avis de l'OCDE, les règles distributives n'empêchent pas l'Etat de source d'imposer ses propres résidents en application d'une règle d'attribution divergente. En conséquence, selon ce principe, si l'Etat R alloue un revenu à une société de personnes (traitée comme un contribuable distinct) résidente, rien ne s'opposerait à ce que l'Etat S (appliquant un régime de transparence fiscale) impose ce même élément dans le chef d'un associé résident.⁵⁰

2.2. Analyse au regard des principes régissant l'interprétation des CDI

S'agissant de l'analyse des recommandations décrites ci-dessus au regard des principes régissant l'interprétation des CDI, fondamentalement, deux questions se posent. Dans la mesure où le problème concerne ici le sens à attribuer aux termes tels que "payés à" figurant dans les règles distributives, il sied, dans un premier temps, de déterminer si ces notions peuvent être définies selon le droit interne des Etats contractants ou, au contraire, si une interprétation contextuelle⁵¹ s'impose. Dans ce dernier cas, il conviendra alors, dans un second temps, d'examiner les recommandations de l'OCDE à la lumière des articles 31 *et seq.* CV.⁵²

On l'a vu, une concrétisation *lege fori* de la notion d'attribution du revenu est, dans le cadre de l'application des règles distributives, susceptible d'entraîner une double imposition, voire au contraire une double non-imposition. Dès lors, à

⁴⁷ Commentaire OCDE para. 6.2 ad art. 1 MC OCDE.

⁴⁸ Commentaire OCDE para. 6.4 ad art. 1 MC OCDE.

⁴⁹ Commentaire OCDE para. 8.4 ad art. 4 MC OCDE.

⁵⁰ Commentaire OCDE para. 6.1 ad art. 1 MC OCDE.

⁵¹ Au sens de l'art. 3 al. 2 MC OCDE.

⁵² La doctrine suisse considère également que le terme "contexte" figurant à l'art. 3 al. 2 MC OCDE, doit être défini à la lumière de ces dispositions, voir par exemple Rivier, *Interprétation*, p. 131.

notre avis, une interprétation contextuelle doit être préférée.⁵³ Cette conclusion est conforme à l'opinion émise par la doctrine suisse, à savoir que le recours au droit interne n'est à envisager qu'en dernier ressort.⁵⁴ A teneur de l'article 31 al. 1 CV, un traité doit être interprété suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. Selon la CV le sens d'une disposition conventionnelle peut donc être notamment déduit de la relation de cette dernière avec d'autres dispositions du traité (interprétation systématique).⁵⁵ A notre avis, la recommandation générale émise par le CAF découle précisément d'une interprétation systématique du MC OCDE.

En premier lieu, cette recommandation est conforme à la relation existant entre les règles distributives et l'article 1 MC OCDE. Selon cet article, en effet, une CDI s'applique uniquement "aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant". Cette règle, on l'a dit, codifie le principe de l'effet relatif des CDI. En se fondant sur ce principe, l'on peut poser qu'une CDI n'a vocation à s'appliquer que dans les limites de la souveraineté fiscale des deux Etats contractants. S'agissant d'un conflit "source-résidence", l'on peut donc soutenir que l'application d'une CDI exige que l'élément de revenu ou de fortune ayant sa source dans un Etat contractant, "pénètre" dans la souveraineté fiscale de l'autre Etat contractant. Or, en exigeant que les revenus et la fortune visés par les règles distributives soient, selon les règles de l'Etat de résidence, rattachés à un résident de cet Etat, la recommandation générale de l'OCDE permet d'assurer le respect du principe de l'effet relatif des CDI.⁵⁶ Soutenir le contraire reviendrait en effet à restreindre les prétentions fiscales de l'Etat de source alors même qu'aucune double imposition effective ou virtuelle n'intervient dans un contexte bilatéral (le revenu ou la fortune concerné n'étant pas rattaché à la souveraineté fiscale de l'Etat de résidence).⁵⁷

En second lieu, dans les cas où un conflit d'attribution entraîne une double imposition (l'Etat de source refuse d'appliquer la CDI malgré le fait que l'Etat de résidence alloue l'élément concerné à l'un de ses résidents), la solution proposée se justifie au regard de la relation existant entre les règles distributives et l'article 4 MC OCDE. En effet, en définissant le concept de résidence, cette disposition vise à permettre l'application des règles distributives dans le cadre d'un conflit source-résidence.⁵⁸ Or, comme l'ont démontré Vogel⁵⁹ et Daniels,⁶⁰ la notion de "résident d'un Etat contractant" deviendrait sans objet si l'application de la CDI pouvait être refusée par l'Etat de source au motif que, selon son droit interne, la fortune ou le revenu visé par la règle distributive applicable, n'est pas attribuable

⁵³ Apparemment d'un avis contraire, Lang, *Partnerships*, p. 38.

⁵⁴ Oberson, *Droit fiscal international*, p. 24; Höhn, *Handbuch* 1993, p. 82. Voir dans le même sens à l'étranger par exemple Heinrich et Moritz, pp. 149-150; Vogel 1997, pp. 42-43, n° 77b.

⁵⁵ Locher, *Einführung*, p. 109. Voir aussi Ekkehart Reimer, "Interpretation of Tax Treaties", in ET décembre 1999, p. 464.

⁵⁶ IRB 2000-30, p. 125.

⁵⁷ En ce sens Salomé, *Partnerships*, p. 63.

⁵⁸ Voir en particulier commentaire OCDE para. 1 ad art. 4 MC OCDE.

⁵⁹ Vogel 1997, p. 94, no. 24a.

⁶⁰ Ton H.M. Daniels, *Issues in International Partnership Taxation*, thèse, La Haye (Kluwer), 1991 pp. 159 et 164.

à un résident de l'autre Etat contractant. Au surplus, contrairement à l'opinion exprimée par certains auteurs,⁶¹ rien ne s'oppose selon nous à ce que cette forme de double imposition soit éliminée par les règles distributives. En effet, l'application des règles de partage n'exige pas que l'élément de revenu ou de fortune concerné soit attribué par les deux Etats contractants au même contribuable. Bien au contraire, nous l'avons vu, les règles distributives ne se prononcent pas sur cette question.⁶²

Au vu de ce qui précède, il y a lieu à notre avis de considérer que la recommandation générale émise par l'OCDE en vue de régler les conflits d'attribution impliquant les sociétés de personnes, est conforme aux principes d'interprétation régissant les CDI. Cette recommandation est donc à notre sens applicable non seulement aux CDI antérieures à la mise à jour d'avril 2000 du commentaire OCDE, mais également à des conflits d'attribution pouvant survenir dans d'autres domaines, soit en particulier ceux liés aux rapports de trust.⁶³ En revanche, l'exception posée par l'OCDE en ce domaine (soit la possibilité pour l'Etat de source d'imposer ses propres résidents sans égard aux termes de la CDI S-R) nous paraît incohérente et ne saurait être justifiée par la voie de l'interprétation.⁶⁴

2.3. Position suisse

A notre connaissance, la Suisse se rallie à la recommandation générale décrite ci-dessus.

3. Le conflit de qualification

Il convient de situer la problématique des conflits de qualification dans le contexte des articles 23A et 23B MC OCDE. Ces dispositions enjoignent à l'Etat de résidence de la personne se prévalant d'une CDI d'éliminer la double imposition, dans la mesure où cette dernière n'a pas été totalement évitée par le biais de la règle distributive applicable.⁶⁵ Il en va ainsi lorsque la règle distributive applicable prévoit un droit d'imposition partagé entre l'Etat de source et l'Etat de résidence.⁶⁶ Dans ce contexte, l'interprétation de l'expression "conformément aux

⁶¹ Lang, *Partnerships*, p. 29, p. 56 ad exemple 4, p. 58 ad exemple 5.

⁶² Danon et Salomé, *Avoidance of Double Non-Taxation*, II.1.2.2.

⁶³ S'agissant de l'application de cette recommandation aux rapports de trust, voir Robert J. Danon, *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, thèse, Genève, partie IV, à paraître (Schulthess).

⁶⁴ Du même avis, Hans-Jürgen Aigner et Mario Züger, "Abkommensvergünstigungen für im Quellenstaat ansässige Gesellschafter von Personengesellschaften?", in SWI 2000 (ci-après: Aigner et Züger), p. 309; Salomé, *Partnerships*, pp. 74 et 75; Danon, *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, *op. cit.*

⁶⁵ Para. 7 du commentaire OCDE sur les arts. 23A et 23B MC OCDE.

⁶⁶ On parle alors de règles distributives "ouvertes". A l'inverse, les règles distributives dites "complètes" attribuent le droit d'imposer un revenu à l'un des Etats contractants uniquement (Vogel 1997, p. 359, n° 5).

dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant" figurant aux articles 23A(1) et 23B(1) MC OCDE revêt, nous le verrons, une importance toute particulière. Ces derniers disposent en effet que l'État de résidence est tenu d'exempter ou de créditer les impôts perçus dans l'État de source seulement si le revenu considéré a été imposé, dans ce dernier État, conformément aux règles distributives de la CDI.

3.1. Les recommandations de l'OCDE

La plupart des recommandations faites par le CAF dans son Rapport sur les Sociétés de Personnes ont été insérées dans les paragraphes 32.1 à 32.7 ainsi que 56.1 à 56.3 du commentaire OCDE sur les articles 23A et 23B MC OCDE. Leur teneur peut être résumée comme suit:

"Lorsque, en raison de différences entre les droits internes de l'État de la source et de l'État de la résidence, le premier applique à un élément particulier de revenu ou de fortune, des dispositions de la Convention différentes de celles qu'auraient appliquées l'État de la résidence au même élément, le revenu n'en reste pas moins imposé conformément aux dispositions de la Convention telles que les interprète et les applique l'État de la source..."⁶⁷

Dans ce cas et pour autant qu'il accepte que l'État de source s'en réfère à son droit interne pour interpréter les dispositions de la CDI,⁶⁸ l'État de résidence devra prendre en compte le fait que l'État de source a appliqué la bonne règle distributive et, selon les cas, éliminer la double imposition en vertu des articles 23A(1) ou (2) et 23B(1) MC OCDE.

L'État de source peut également être amené à appliquer une règle distributive "complète", restreignant totalement son droit d'imposer le revenu visé. Dans ces circonstances, un conflit de qualification sera susceptible d'aboutir à une double non-imposition lorsque l'État de résidence, à l'instar de la Suisse, élimine la double imposition selon la méthode de l'exemption (article 23A(1) MC OCDE). Le cas échéant, l'OCDE considère cependant que l'État de résidence n'est pas tenu d'exempter le revenu provenant de l'autre État contractant car il n'y est pas imposable "conformément aux dispositions de cette Convention".⁶⁹ De plus, selon la qualification donnée par l'État de source, l'État de résidence pourrait être amené à appliquer la méthode du crédit d'impôt plutôt que celle de l'exemption.⁷⁰ Cette recommandation aboutit ainsi à ce qu'une éventuelle double non-imposition soit évitée.

Toutefois, des divergences de vues quant à la règle distributive applicable par l'État de source peuvent également provenir d'un désaccord entre les États contractants portant sur l'interprétation contextuelle de dispositions conventionnelles

⁶⁷ Para. 32.3 du commentaire OCDE sur les arts. 23A et 23B MC OCDE.

⁶⁸ Interprétation selon la *lex fori*.

⁶⁹ Para. 32.6 du commentaire OCDE sur les arts. 23A et 23B MC OCDE.

⁷⁰ Para. 119 du *Rapport sur les Sociétés de Personnes*.

SWITZERLAND

ou sur l'état de fait. Le cas échéant, la qualification de l'Etat de source ne s'impose pas à l'Etat de résidence lorsqu'il applique les articles 23A et 23B MC OCDE.⁷¹ L'article 23A(1) MC OCDE n'exigerait ainsi donc pas de l'Etat de résidence qu'il prenne en compte le fait que le revenu n'a pas été imposé "conformément aux dispositions de cette Convention" s'il considère, au contraire de l'Etat de source, que le revenu visé tombe dans le champ d'application d'une règle distributive conférant un droit d'imposition à ce dernier Etat. Cet état de fait aboutirait à une situation de double non-imposition.

C'est précisément en vue d'éviter ce résultat que le CAF a ajouté un quatrième paragraphe à l'article 23A(1) MC OCDE:

"Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un Etat contractant lorsque l'autre Etat Contractant applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu."

On notera que cette disposition ne vise pas le cas où l'Etat de source exempte le revenu sur la base de son droit interne et non pas en application de la CDI.⁷² Dans ces circonstances, il n'existe pas nécessairement de désaccord entre les Etats contractants sur la question de savoir si le revenu est imposable, dans l'Etat de source, "conformément aux dispositions de cette Convention".

3.2. L'observation de la Suisse

Lorsque les Etats contractants acceptent qu'une expression non définie de la CDI doit être interprétée par référence à la *lex fori*, l'Etat de source pourrait être tenté d'étendre sa souveraineté fiscale au dépend de l'Etat de résidence.⁷³ Conscients de ce risque, les représentants de la Suisse au CAF ont souhaité que l'observation suivante soit ajoutée aux commentaires OCDE sur les articles 23A et 23B MC OCDE: "la Suisse se réserve le droit de ne pas appliquer les règles édictées au paragraphe 32 dans les cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'Etat de la source postérieure à la signature d'une convention".⁷⁴

3.3. L'impact des recommandations de l'OCDE en Suisse

3.3.1. Jurisprudence et décisions administratives

Nous n'avons pas connaissance, à ce jour, d'une décision rendue par un tribunal ou une administration suisse portant spécifiquement sur l'interprétation de l'ex-

⁷¹ Para. 32.5 du commentaire OCDE sur les arts. 23A et 23B MC OCDE.

⁷² Para. 56.2 du commentaire OCDE sur les arts. 23A et 23B MC OCDE.

⁷³ Voir notamment Lang, *Partnerships*, p. 41.

⁷⁴ Para. 81 du commentaire OCDE sur les arts. 23A et 23B MC OCDE.

pression “conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l’autre État contractant”, contenue dans les dispositions des CDI suisses concernant l’élimination de la double imposition.

Les conflits de qualification ont néanmoins fait l’objet d’un certain nombre de décisions de l’Administration fédérale des contributions concernant l’application de la CDI conclue entre la Suisse et l’Allemagne en 1971.⁷⁵ L’on mentionnera à titre d’exemple le cas suivant.

Un résident de la Suisse est le commanditaire d’une société en commandite allemande (*Kommanditgesellschaft*), dont l’associé indéfiniment responsable est une société à responsabilité limitée allemande (GmbH). L’activité de la GmbH se limite à sa fonction de commandité. Ses droits de participation sont intégralement détenus par le commanditaire. En Allemagne, cette structure est communément appelée une “GmbH & Co KG”.

En droit fiscal allemand, les distributions de bénéfice de la GmbH sont assimilées à des revenus de la GmbH & Co KG.⁷⁶ Elles sont donc qualifiées de revenus tirés d’une exploitation industrielle et commerciale en Allemagne et, à ce titre, sont imposables dans le chef du commanditaire. Du point de vue de la CDI-Allemagne, les autorités fiscales allemandes considèrent que la participation du commanditaire dans la GmbH se rattache effectivement, au sens de l’article 10, alinéa 5 CDI-Allemagne, à l’établissement stable dont il dispose dans cet Etat par le biais de la GmbH & Co KG. Cette position se fonde sur une interprétation autonome de l’article 10, alinéa 5 CDI-Allemagne.⁷⁷ Fortes de cette première constatation, les autorités fiscales allemandes concluent, sur la base d’une interprétation selon la *lex fori*, que les dividendes versés par la GmbH constituent des revenus provenant d’une participation à une société de personnes allemande au sens de l’article 7, alinéa 7 CDI-Allemagne et sont, partant, pleinement imposables en Allemagne.⁷⁸

En droit fiscal suisse, les dividendes versés par la GmbH sont imposables dans le chef du commandité au titre de revenu de la fortune mobilière.⁷⁹ Du point de vue conventionnel, les autorités fiscales suisses concèdent que la GmbH sert à l’exploitation de la GmbH & Co KG. Elles sont toutefois d’avis qu’il n’en va pas de même des droits de participation dans la GmbH, de sorte que l’on ne saurait considérer qu’ils sont effectivement rattachés à l’établissement stable constitué par la GmbH & Co KG au sens de l’article 10, alinéa 5 CDI-Allemagne.⁸⁰ Au surplus, les autorités fiscales suisses considèrent que l’expression “revenus

⁷⁵ Ci-après: CDI-Allemagne (RS 0.672.913.61).

⁷⁶ Art. 15 EstG. Voir également BFH du 26 février 1992, cons. 2 a), in K. Locher, W. Meier, R. Von Siebenthal et A. Kolb, *Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978*, Basel, Looseleaf (ci-après: Locher, Meier, Siebenthal et Kolb), art. 10.5, no. 6 (ci-après: BFH du 26 février 1992).

⁷⁷ BFH du 26 février 1992, cons. 3 c) cc). Ce point de vue a été confirmé par le protocole d’accord du 31 octobre 2001.

⁷⁸ BFH du 26 février 1992, cons. 3 d).

⁷⁹ Art. 20, al. 1, lettre c) LIFD.

⁸⁰ Décision de l’Administration fédérale des contributions du 16 septembre 1985, in Locher, Meier, Siebenthal et Kolb, art. 10.1, no. 10.

SWITZERLAND

provenant de participations à une société de personnes” au sens de l’article 7, alinéa 7 CDI-Allemagne doit faire l’objet d’une interprétation autonome.⁸¹ Selon elles, ni le texte de cette disposition ni les travaux préparatoires y relatifs ne permettent de conclure que les dividendes versés par la GmbH doivent être considérés comme des revenus provenant de participations à une société de personnes allemande.⁸²

Au vu de ce qui précède, il semble que le désaccord opposant l’Allemagne et la Suisse porte essentiellement sur l’interprétation de l’expression “auquel se rattache effectivement à la participation génératrice des dividendes”, contenue à l’article 10, alinéa 5 CDI-Allemagne. Même si cela ne ressort pas exactement des décisions précitées, il nous paraît en fait plus exact de dire que le différent porte sur l’interprétation du terme “effectivement”. A ce jour, ce conflit de qualification a abouti à la double imposition partielle des dividendes versés par la GmbH.⁸³ Toutefois, comme nous l’avons vu, les autorités fiscales concernées sont toutes deux d’avis que le terme “se rattache” doit faire l’objet d’une interprétation autonome. Dans ces circonstances, les recommandations de l’OCDE ne permettraient donc pas de résoudre ce conflit autrement que par le biais d’une procédure amiable.

3.3.2. *Position suisse*

Les autorités fiscales suisses ont été impliquées dans les travaux entrepris par l’OCDE dès 1993 dans le contexte du Rapport sur les Sociétés de Personnes. A ce jour, aucune prise de position formelle n’a cependant été émise à ce propos. De manière informelle et sous réserve de l’observation mentionnée ci-dessus,⁸⁴ les autorités fiscales suisses nous ont toutefois confirmé qu’elles entendent appliquer les recommandations de l’OCDE relatives aux conflits de qualification. L’application de ces recommandations ne sera en outre pas restreinte aux CDI conclus après la mise à jour d’avril 2000 du commentaire OCDE.

3.3.3. *Analyse critique*

Afin de justifier ses recommandations relatives au cas où les Etats contractants admettraient le recours à la *lex fori* pour interpréter un terme non défini de la CDI, l’OCDE avance en premier lieu un argument d’ordre téléologique. Lorsque le conflit de qualification aboutit à une situation de double non-imposition, l’OCDE considère en effet, s’agissant de l’article 23A, alinéa 1 MC OCDE, que

⁸¹ Décision de l’Administration fédérale des contributions du 13 février 1984, in Locher, Meier, Siebenthal et Kolb, art. 10.1, no. 9 (ci-après: AFC du 13 décembre 1984).

⁸² AFC du 13 décembre 1984, points 1.2 à 1.4. Voir également circulaire de l’Administration fédérale des contributions du 30 avril 1987 (ci-après: “circulaire AFC du 30 avril 1987”), point 1.2, in ASA 56, pp. 52 *et seq.*

⁸³ La double imposition serait en effet partiellement éliminée, les autorités fiscales suisses acceptant, dans ce cas, d’accorder l’imputation forfaitaire dans la mesure où elles le feraient pour des distributions de dividendes ordinaires (circulaire AFC du 30 avril 1987, point 1.2).

⁸⁴ Voir point 1.2.

“l’Etat de résidence n’est donc pas tenu par le paragraphe 1 d’exempter l’élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l’article 23 qui est d’éliminer la double imposition”.⁸⁵ Cette conclusion repose sur l’hypothèse que l’objectif fondamental des CDI consiste à “éliminer la double imposition et éviter l’absence d’imposition”.⁸⁶

Un autre argument est également évoqué aux paragraphes 102 et 103 du Rapport sur les sociétés de personnes. Le paragraphe 103 dispose en particulier que

“lorsqu’il soumet un élément de revenu, l’Etat de la source applique donc sa législation interne sous réserve des restrictions et limitations qui lui sont imposées par les dispositions de ses conventions fiscales. La manière dont l’Etat de résidence qualifie un élément de revenu pour l’application de la convention n’a aucune incidence sur la façon dont cet élément de revenu est imposé par l’Etat de la source ainsi que sur la personne entre les mains de laquelle cet élément de revenu est imposé par ce dernier Etat. L’inverse n’est toutefois pas vrai. La manière dont l’Etat de la résidence élimine la double imposition va dépendre, dans une certaine mesure, des modalités d’application de la convention par l’Etat de la source.”

De manière implicite, le CAF se réfère aux suggestions faites par Avery Jones et ses co-auteurs dans plusieurs contributions.⁸⁷ Cette approche nous semble beaucoup plus convaincante que la première. Nous nous proposons par conséquent de la développer.

Avery Jones *et al.* constatent en premier lieu que l’expression “conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables dans l’autre Etat contractant” ne contient aucun terme, pris individuellement, dont l’interprétation pose une difficulté particulière.⁸⁸ Selon eux, on ne saurait recourir à l’article 3, alinéa 2 MC OCDE afin d’interpréter une expression composite de ce type. En effet, la fonction de l’article 3, alinéa 2 MC OCDE est limitée à l’interprétation des mots (termes) qui sont utilisés dans les CDI.⁸⁹ Ces auteurs en concluent que cette expression doit faire l’objet d’une interprétation autonome, compte tenu des dispositions des article 31 *et seq.* CV.

Nous adhérons à cette conclusion. Toutefois, il nous paraît délicat de prétendre que l’expression “conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables dans l’autre Etat contractant” ne contient aucun terme non défini. Que

⁸⁵ Para. 32.6 du commentaire OCDE ad art. 23A et 23B MC OCDE, dernière phrase.

⁸⁶ Rapport sur les sociétés de personnes, II.4.52.

⁸⁷ John F. Avery Jones *et al.* (1984), “The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model”, in *British Tax Review*, 1984, pp. 14 à 25, 48 à 54 et 90-108 (ci-après: Avery Jones *et al.*, “Interpretation of Tax Treaties”), p. 50; dans le même sens, voir également John F. Avery Jones *et al.* (1996), “Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization”, in *European Taxation*, 1996 (ci-après: Avery Jones *et al.*, “Credit and Exemption”), p. 133 ainsi que Kees Van Raad (2001), “International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application”, in *Intertax*, 2001, p. 212 *et seq.* (ci-après: Van Raad, “Coordination of Tax Treaty Interpretation”), p. 4.

⁸⁸ Avery Jones *et al.*, “Credit and Exemption”, p. 133.

⁸⁹ Vogel 1997, p. 209, n° 62.

doit-on par exemple entendre par “dispositions”? S’agit-il des dispositions applicables par l’Etat de source ou de celles qui le sont par l’Etat de résidence?⁹⁰ Comme nous le verrons par la suite, cette question est primordiale s’agissant des conflits de qualification. Or, à cet égard, une référence à la *lex fori* ne serait d’aucune utilité. Il est en particulier difficile d’imaginer quelle disposition du droit interne suisse nous permettrait de répondre à cette interrogation. A notre avis, le contexte – auquel il est fait référence à l’article 3, alinéa 2 MC OCDE et dont font également partie les dispositions du droit interne des Etats contractants⁹¹ – exige ainsi que le terme “dispositions” soit interprété de manière autonome.⁹² C’est donc bien sous l’angle des articles 31 *et seq.* CV qu’il convient d’examiner si les recommandations de l’OCDE résultent d’une interprétation correcte de l’article 23A, alinéa 1 MC OCDE.

Dans ce contexte, l’application des règles distributives doit être distinguée de celle de l’article 23A alinéa 1 MC OCDE. Ces dispositions sont en effet complémentaires en ceci que l’article 23A MC OCDE a pour but d’éliminer la double imposition dans la mesure où elle n’a pu être évitée par l’application des règles distributives.⁹³ En outre, l’article 23A MC OCDE n’est appliqué que par l’Etat de résidence alors que les règles distributives sont susceptibles de l’être par chacun des Etats contractants.⁹⁴ Et pour ce qui est de ces dernières, force est toutefois de constater que l’Etat de source n’appliquera pas les mêmes que l’Etat de résidence. Cette constatation s’impose même si, à l’instar de Vogel,⁹⁵ on part de l’idée qu’un Etat contractant applique également la CDI lorsqu’il s’abstient d’imposer en vertu d’une disposition conventionnelle. A défaut, la référence faite aux chapitres III et IV du MC OCDE à l’un ou l’autre des Etats contractants serait dépourvue de tout sens. Or, les règles distributives auxquelles renvoie l’article 23A, alinéa 1 MC OCDE (“dispositions”) sont manifestement celles qui sont applicables par l’Etat de source. Cela découle du texte même de cette disposition qui se réfère au revenu et à la fortune qui, “conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables dans l’autre Etat contractant”.⁹⁶

Ainsi, tant le contexte⁹⁷ que le texte de l’article 23A, alinéa 1 MC OCDE indiquent que la question de savoir si des éléments de revenu ou de fortune “conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables dans l’autre Etat contractant” doit être examinée, par l’Etat de résidence, dans la perspective de l’Etat de source.⁹⁸

⁹⁰ Dans ce contexte, quid également du terme “imposable”? Est-il requis que des impôts soient effectivement acquittés?

⁹¹ Vogel 1997, p. 215, n° 72.

⁹² Hugues Salomé et Robert J. Danon, “Le conflit de qualification en droit fiscal international”, en *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA)* 2002, p. 267 (ci-après: Salomé et Danon).

⁹³ Voir 1 ci-dessus.

⁹⁴ Vogel 1997, pp. 358 *et seq.* et p. 1130, n° 36.

⁹⁵ Vogel 1997, p. 211, n° 65. Du même avis, Frank A. Engelen et Frank P.G. Pötgens (2000), “Report on ‘The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships’ and the Interpretation of Tax Treaties”, in *ET* July 2000, p. 250 *et seq.* (ci-après: Engelen et Pötgens), p. 257.

⁹⁶ Il en va de même des arts. 23A, al. 2 et 23B, al. 1 MC OCDE.

⁹⁷ Comme nous l’avons vu, le contexte justifie une interprétation autonome du terme “dispositions”.

⁹⁸ Salomé et Danon, p. 268.

Cela ne signifie pas pour autant que l'Etat de résidence se trouve dépourvu de toute possibilité de remettre en cause la qualification donnée par l'Etat dans lequel le revenu trouve sa source. Rien n'indique en effet que l'Etat de résidence n'est pas en droit de s'assurer que la signification donnée par l'Etat de source aux termes de la règle distributive invoquée par ce dernier Etat est soutenable au regard des principes régissant l'interprétation des CDI.⁹⁹ Ainsi, l'Etat de résidence ne serait pas lié par le sens donné par le droit interne de l'Etat de source à un terme non défini de la CDI dans la mesure où l'Etat de résidence considère que le contexte auquel il est fait référence à l'article 3, alinéa 2 MC OCDE requiert une interprétation autonome. Par contre, s'il adhère à l'idée que le contexte n'exige pas "une interprétation différente", l'Etat de résidence devrait alors accepter qu'un terme non défini soit interprété par référence au droit interne de l'Etat de source. Le fait que l'Etat de résidence ait, sur la base de son droit interne, donné un autre sens à ce terme et aurait, de ce fait, appliqué une autre règle distributive dans le cas hypothétique où il aurait été placé dans la situation de l'Etat de source n'y change rien.

Cette approche nous amène également à considérer que l'Etat de résidence est tenu de caractériser un élément de revenu dans la perspective de l'Etat de source, lorsque cet Etat ne fait pas usage du droit d'imposer que lui donne la CDI.¹⁰⁰ En effet, les CDI ne tendent pas seulement à l'élimination de la double imposition effective mais également à l'élimination de la double imposition virtuelle.¹⁰¹ Le fait que la qualification du revenu doit être effectuée – ou vérifiée – dans la perspective de l'Etat de source, justifie, en outre, qu'elle puisse influencer la manière dont la double imposition doit être éliminée par l'Etat de résidence lorsqu'il applique l'article 23A MC OCDE.¹⁰² A notre sens, les recommandations de l'OCDE relatives à l'interprétation de l'article 23A, alinéa 1 MC OCDE sont donc parfaitement compatibles avec les principes d'interprétation des CDI.¹⁰³

Parce que les CDI suisses contiennent généralement des dispositions dont le texte s'inspire dans une large mesure de celui de l'article 23A(1) MC OCDE, l'on peut être surpris de l'absence de jurisprudence et de décision administrative portant spécifiquement sur l'interprétation de l'expression "conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant". On peut toutefois s'attendre à ce que les recommandations de l'OCDE auront un impact significatif dans notre pays.

⁹⁹ Van Raad, "Coordination of Tax Treaty Interpretation", p. 4.

¹⁰⁰ Notamment en raison du fait que, selon le droit fiscal interne, le revenu n'est pas imposable ou attribuable à une entité exonérée d'impôt.

¹⁰¹ Vogel 1997, p. 28, n° 46a.

¹⁰² Comme nous l'avons remarqué ci-dessus (voir 2), la qualification de l'Etat de source est de nature à contraindre l'Etat de résidence à utiliser la méthode du crédit d'impôt alors qu'il aurait utilisé la méthode de l'exemption s'il s'était fondé sur la qualification découlant de son droit interne.

¹⁰³ Lang, *Partnerships*, p. 28; Claus Staringer, "Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und den Gesellschaftern aus abkommensrechtlicher Sicht", in Wolfgang Gassner, Michael Lang et Eduard Lechner (ed.), *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen – Die Auswirkungen des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis* (ci-après: Staringer), p. 116 à 118; Lang, *Partnerships*, p. 41.

3.4. Les CDI suisses comportant une *lex specialis*

Les CDI conclues avec l'Allemagne et l'Autriche contiennent toutes deux une disposition visant à éviter de possibles conflits de qualification entre les deux États contractants. Ces dispositions qui sont incluses dans l'article de la CDI traitant des bénéficiaires d'entreprises visent à prévenir des situations de double imposition ou de double non-imposition provenant de divergences de vues entre la Suisse et ces deux États voisins quant à la qualification de paiements spéciaux (*Sondervergütungen*) qu'une société de personnes octroie à ses associés. L'article 7, alinéa 7 CDI-Allemagne dispose ainsi que:

“Le présent article est également applicable à des revenus provenant de participations à une société de personnes. Il s'étend aussi aux rémunérations que l'associé à une société de personnes reçoit de la société pour son activité au service de la société, pour lui avoir accordé des prêts ou pour la cession de biens négociables, lorsque ces rémunérations sont imputées, selon la législation fiscale de l'Etat contractant dans lequel l'établissement stable est situé, aux revenus que l'associé tire de cet établissement stable.”

Une disposition identique se trouve également à l'article 7, alinéa 8, de la CDI conclue entre la Suisse et l'Autriche.¹⁰⁴

Les conflits de qualification auxquels on peut s'attendre dans ce contexte proviennent du fait que, en droit fiscal allemand notamment, les rémunérations visées à la seconde phrase de l'article 7, alinéa 7 CDI-Allemagne qu'une société de personnes octroie à ses associés sont en principe traitées comme des revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise.¹⁰⁵ En droit fiscal suisse, au contraire, ces rémunérations sont, dans certaines circonstances, assimilées à des revenus d'activité salariée ou à des revenus de fortune mobilière privée. Il en va par exemple ainsi de l'intérêt rémunérant un prêt octroyé par l'associé d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite simple à sa société, lorsque ce prêt n'est pas considéré comme faisant partie de la fortune commerciale de l'associé.¹⁰⁶

A titre d'exemple, on peut mentionner la décision de l'Administration fédérale des contributions du 11 février 1981, impliquant une nouvelle fois l'associé domicilié en Suisse d'une GmbH & Co KG allemande.¹⁰⁷ En l'espèce, l'associé

¹⁰⁴ Ci-après: CDI-Autriche (RS 0.672.916.31).

¹⁰⁵ Art. 15, al. 1, point 2 EstG (1997).

¹⁰⁶ Cette question fait l'objet d'un examen sur la base de critères qui ont été développés par le Tribunal fédéral dans le cadre de sa jurisprudence en matière de double imposition intercantonale. De manière générale, ces éléments de fortune sont présumés appartenir à la fortune privée (à ce sujet, voir notamment Ernst Höhn et Peter Mäusli, *Interkantonales Steuerrecht*, 4ème édition, Berne, Stuttgart, Vienne, 2000, pp. 193s ainsi que ATF 34 I 668). Selon la pratique des autorités fiscales suisses, ces mêmes critères sont applicables par analogie dans un contexte international (Irene Salvi, “International Tax Problems of Partnerships”, in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXa (1995), pp. 523s).

¹⁰⁷ Locher, Meier, Siebenthal et Kolb, art. 7 (7), no. 20 (ci-après: AFC du 11 février 1981).

avait mis des droits de propriété intellectuelle à disposition de la GmbH & Co KG en échange de redevances. Du point de vue du droit fiscal allemand, ces dernières représentaient des éléments de revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise, attribuables à l'établissement stable que la GmbH & Co KG constituait pour l'associé suisse en Allemagne. Fortes de cette constatation, les autorités fiscales suisses ont conclu que les redevances devaient être exemptées d'impôt sur le revenu en vertu de la seconde phrase de l'article 7, alinéa 2 CDI-Allemagne et des dispositions de l'article 24, alinéa 2, chiffre 1, lettre (a) CDI-Allemagne.

La seconde phrase de l'article 7, alinéa 7 CDI-Allemagne est donc une *lex specialis* qui prend le pas sur l'article 7, alinéa 8 CDI-Allemagne. En d'autres termes, dès lors que le revenu visé tombe dans la catégorie des "rémunérations que l'associé à une société de personnes reçoit de la société pour son activité au service de la société, pour lui avoir accordé des prêts ou pour la cession de biens négociables" et que "ces rémunérations sont imputées, selon la législation fiscale de l'Etat contractant dans lequel l'établissement stable est situé, aux revenus que l'associé tire de cet établissement stable", nul n'est besoin de déterminer, au préalable, s'il tombe dans le champ d'application d'une autre règle distributive. Toute autre interprétation rendrait cette disposition généralement inopérante. Ainsi, dans l'affaire que nous avons évoquée ci-dessus et à défaut d'une disposition similaire à la seconde phrase de l'article 7, alinéa 2 CDI-Allemagne, les autorités fiscales suisses seraient probablement parvenues à la conclusion que les redevances tombent dans le champ d'application de l'article 12 CDI-Allemagne et, en particulier, de son premier alinéa.¹⁰⁸ Le cas échéant et dans l'hypothèse où les autorités fiscales allemandes auraient soutenu qu'elles constituent des revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise, attribuables à un établissement stable en Allemagne, les redevances auraient vraisemblablement fait l'objet d'une double imposition.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Voir AFC du 11 février 1981.

¹⁰⁹ Du côté suisse, l'on aurait en effet invoqué l'art. 12, al. 1 CDI-D pour soutenir qu'elles ne sont pas "conformément aux dispositions de la présente Convention... imposables dans la République fédérale d'Allemagne" au sens de l'art. 24, al. 2, chiffre 1 CDI-D et les imposer sans restriction. On notera également que ce type de divergences entre la Suisse et l'Allemagne n'était susceptible d'aboutir à une double non-imposition de paiements spéciaux, en l'absence de l'art. 7, al. 2 CDI-D, que dans l'hypothèse où l'Allemagne était placée dans la situation de l'Etat de résidence et la Suisse dans celle de l'Etat de source. Cette lacune a été toutefois comblée, s'agissant des revenus de participations à des sociétés tacites non caractérisées, par la dernière phrase de l'art. 24, al. 1, lettre a), chiffre 1 CDI-D, ajoutée à cette disposition par le protocole d'accord du 21 décembre 1992: "les revenus suivants, provenant de Suisse, qui, selon les articles précédents, sont imposables en Suisse, sont exclus des bases de calcul de l'impôt allemand: a) Les bénéfices, au sens de l'article 7... Cette règle n'est pas applicable aux revenus provenant d'une participation tacite non caractérisée à une entreprise qui est un résident de Suisse, pour autant que la Suisse n'impose pas ces revenus en fonction de l'article 7". Toutefois, cette disposition a depuis peu perdu sa raison d'être, les autorités fiscales suisses ayant aligné leur pratique sur celle des autorités fiscales allemandes (décision du 6 mars 2003 in Locher, Meier, Siebenthal et Kolb, art. 7(7), no. 58).

3.5. Le nouvel article 23A alinéa 4 MC OCDE

Le commentaire OCDE mentionne expressément le fait que le nouvel alinéa de l'article 23A MC OCDE vise à prévenir les situations de double non-imposition résultant de conflits de qualifications dus à une divergence de vue entre les États contractants quant à l'interprétation autonome qu'il convient de donner à un terme contenu dans une règle distributive ou quant à l'appréciation des faits.¹¹⁰ Il ne saurait s'appliquer à des cas de double non-imposition provenant d'un conflit dont l'origine provient d'une référence – admise par l'État de résidence – à la *lex fori*.¹¹¹ Cette restriction de son champ d'application résulte d'une interprétation systématique de cette disposition. Dans ces circonstances, en effet, l'État de résidence considérerait d'ores et déjà que l'élément de revenu ou de fortune visé n'est pas imposable "conformément aux dispositions de la présente convention", de sorte que nul ne serait besoin de prévenir une application de l'article 23A, paragraphe 1 MC OCDE non voulue par les États contractants.¹¹²

4. Conclusion

A la lumière de ce qui précède, l'on observe donc qu'il existe plusieurs situations dans lesquelles l'application d'une CDI est susceptible d'entraîner, pour les deux États contractants, une absence d'imposition. Alors que certaines de ces situations sont unanimement perçues comme étant conforme au système des CDI (effet négatif), d'autres, au contraire, sont jugées abusives (*treaty shopping*) ou non-voulues (conflits d'attribution et de qualification).

Dès lors, à notre avis, l'on ne saurait affirmer, comme semble le faire l'OCDE, que les CDI ont également pour objectif général d'éliminer la double non-imposition. Si tel était le cas, comment alors expliquer que la double non-imposition résultant de l'effet négatif des CDI soit largement acceptée par la Suisse ainsi que par les autres États membres de l'OCDE? Certes, l'on pourrait être tenté de replacer l'affirmation de l'OCDE, pourtant toute générale (qui tient compte des objectifs fondamentaux de la convention: éliminer la double imposition et éviter l'absence d'imposition), dans son contexte à savoir celui des conflits d'attribution et de qualification. Mais, dans ce cadre également, cette position nous paraît erronée. En effet, à bien y réfléchir, les recommandations du commentaire OCDE dans ce domaine n'ont pas pour objectif fondamental d'éliminer la double non-imposition (ou la double imposition). Ces recommandations, à notre sens parfaitement conformes aux principes régissant l'interprétation des CDI, visent plutôt à rétablir un équilibre conventionnel perturbé par des règles internes divergentes.

¹¹⁰ Commentaire OCDE para. 56.1 ad art. 23A et 23B MC OCDE.

¹¹¹ Commentaire OCDE para. 56.3 ad art. 23A et 23B MC OCDE.

¹¹² *Ibid.*

Summary

One cannot argue with the fact that double taxation conventions concluded by Switzerland are aimed at eliminating double taxation. There is more controversy about the question whether they also have as their fundamental object the elimination of double non-taxation.

There is a number of situations in which the application of a tax treaty may well result for the contracting states in an absence of taxation (double non-taxation). In the first place, the case should be mentioned where the contracting state does not exercise the right to tax which is attributed to it by the tax treaty (“negative effect of the tax treaty”). This form of double non-taxation is nevertheless allowed by the OECD member states. Instances of double non-taxation may also occur when a tax treaty is utilised in the framework of a so-called “treaty shopping” strategy. Still, the measures taken by the OECD member states to counter such manoeuvres intend to ensure respect for the principle of “relative effect” of tax treaties expressed in article 1 of the OECD model convention rather than to prevent situations of double non-taxation. Finally, double non-taxation situations may arise when the contracting states have differing views regarding qualification of an item covered by the allocation rules (qualification conflicts) or regarding its attribution to a specific taxable subject (attribution conflict).

In its report *The Application of the OECD Model Convention to Partnerships*, the OECD Fiscal Committee issued certain recommendations to prevent situations where double taxation as well as double non-taxation arises from such conflicts. These recommendations have been incorporated in the April 2000 update of the OECD commentary. On the subject of its recommendations on attribution conflicts, the Committee on Fiscal Affairs considers the fact that the proposed solution “results from an application of the Convention which takes into account the fundamental objects of the Convention: elimination of double taxation and avoidance of the absence of taxation”.

In our view, these recommendations are the result of a textual and contextual interpretation of the OECD model convention. In this respect, the elimination of double non-taxation appears to us to be a consequence of, rather than the theoretical basis for, these recommendations. Therefore, one may not conclude therefrom that double taxation conventions generally have the purpose of avoiding double non-taxation.

Zusammenfassung

Es steht ausser Frage, dass die mit der Schweiz geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) die doppelte Besteuerung auf internationaler Ebene vermeiden sollen. Die Frage, ob diese Abkommen auch das grundsätzliche Ziel verfolgen, die doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern, ist allerdings umstritten.

Es gibt unterschiedliche Sachverhalte, die bei Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens für die Vertragsstaaten einen Ausfall der Besteuerung (doppelte Nichtbesteuerung) mit sich bringen. In erster Linie ist hier der Fall zu nennen, in dem ein Vertragsstaat das ihm durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeräumte Recht der Besteuerung nicht wahrnimmt (“Negativwirkung der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung”). Diese Form der doppelten Nichtbesteuerung wird jedoch von den Mitgliedstaaten der OECD zugestanden. Natürlich können auch Fälle der doppelten Nichtbesteuerung auftreten, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen im Rahmen einer so genannten *treaty shopping*-Strategie benutzt werden. Die Massnahmen der Mitgliedstaaten der OECD gegen solche Manöver dienen allerdings vornehmlich dazu, den Grundsatz der “relativen Wirkung” des Doppelbesteuerungsabkommens gemäss Artikel 1 Musterabkommen der OECD zu gewährleisten, wonach Sachverhalte der doppelten Nichtbesteuerung zu vermeiden sind. Fälle der

SWITZERLAND

doppelten Nichtbesteuerung können dann auftreten, wenn die Vertragsstaaten unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich der Qualifikation (Qualifikationskonflikt) eines durch die Verteilungsregeln bestimmten Elements oder hinsichtlich seiner Zuordnung zu einem bestimmten Steuerpflichtigen (Zuordnungskonflikt) vertreten.

In seinem Bericht über "Die Anwendung des Musters eines Steuerabkommens der OECD auf Personengesellschaften" (*L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*) hat der Ausschuss für Steuerfragen (Comité des Affaires Fiscales (CAF)) gewisse Empfehlungen für die Vermeidung von doppelter Besteuerung sowie der doppelten Nichtbesteuerung aufgrund solcher Konflikte formuliert. Diese Empfehlungen finden auch in der Aktualisierung des OECD-Kommentars von April 2000 Eingang. Im Zusammenhang mit der Empfehlung zu den Zuordnungskonflikten spricht der Steuerausschuss (CAF) davon, dass die vorgeschlagene Lösung "aus einer Anwendung des Abkommens entsteht, die die Grundziele des Abkommens berücksichtigt, nämlich Ausschaltung der doppelten Besteuerung und Vermeidung der Nichtbesteuerung".

Unserer Meinung nach ergeben sich diese Empfehlungen aus einer wörtlichen und kontextuellen Auslegung des Musterabkommens der OECD. In dieser Hinsicht erscheint uns die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung eine wichtigere Konsequenz als die theoretische Begründung dieser Empfehlungen. Es darf daraus nicht geschlossen werden, dass die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung generell darauf abzielen, die doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern.

Resumen

No cabe duda de que los convenios de doble imposición (CDI) concluidos por Suiza se dirigen a eliminar la doble imposición internacional. Más problemático es determinar si tienen también como objetivo fundamental la eliminación de la doble no imposición (DNI).

Existen varias situaciones en las que la aplicación del CDI conlleva la ausencia de tributación (DNI) en los estados contratantes. Es el caso, en primer lugar, del estado contratante que no hace uso de su potestad impositiva amparada en el CDI ("efecto negativo de los CDI"). Esta forma de DNI es admitida por los estados miembros de la OCDE. También pueden producirse casos de DNI cuando se utilice el CDI en aras de la llamada estrategia de *treaty shopping*. Las medidas adoptadas por los estados miembros de la OCDE para hacer frente a estas maniobras se dirigen más a asegurar el respeto al principio del "efecto relativo" de los CDI contenido en el artículo 1 MC OCDE, que a prevenir situaciones de DNI. Por último, se pueden producir situaciones de DNI cuando los estados contratantes califican de distinta forma (conflicto de calificación) elementos de las normas distributivas o su atribución a un determinado sujeto pasivo (conflicto de atribución).

El Comité de Asuntos Fiscales (CAF), en su informe sobre *La aplicación del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE a las sociedades colectivas*, ha hecho públicas algunas recomendaciones para prevenir situaciones de doble imposición y de DNI planteadas en tales conflictos, que han sido incluidas en la actualización de abril de 2000 del comentario OCDE. El CAF asegura, en su recomendación relativa a los conflictos de atribución, que la solución propuesta "resulta de una aplicación del Convenio que tiene en cuenta los objetivos fundamentales del mismo: eliminar la doble imposición y evitar la no imposición".

En nuestra opinión, estas recomendaciones son el resultado de una interpretación textual y contextual del modelo de convenio de la OCDE. La eliminación de la DNI nos parece más bien la consecuencia que el fundamento teórico de tales recomendaciones. Así pues no se podría deducir que evitar la DNI sea objetivo, en general, de los CDI.