

membres de l'OCDE l'application des conventions de double imposition n'est pas exclusivement du ressort des autorités fiscales supérieures, mais que certaines questions sont réservées à d'autres autorités ou peuvent leur être confiées par une délégation de pouvoirs. La présente définition permet à chaque État contractant de désigner l'autorité ou les autorités compétentes ».

IV. Article 3 paragraphe 2 MC OCDE

A. Fondements de l'interprétation des conventions de double imposition

- 47 L'art. 3 par. 2 MC OCDE est la disposition spéciale du Modèle de convention OCDE applicable à l'interprétation des conventions de double imposition. Cette disposition n'est toutefois pas complètement indépendante des principes généraux de double interprétation des traités internationaux. Le but de toute interprétation est de dégager le sens du texte³². Le sens d'une disposition est interprété en tenant compte des termes utilisés, mais aussi de l'objet et du but de la règle, de son contexte et enfin de l'évolution du droit. Ceci vaut aussi bien pour les règles de droit international public que pour d'autres dispositions légales. Les règles d'interprétation de traités internationaux sont codifiées dans la Convention de Vienne sur le droit des traités (CVDT)³³, qui est non seulement un traité international, mais également l'expression du droit coutumier³⁴. Ces règles générales d'interprétation sont également applicables pour déterminer le sens de l'art. 3 par. 2 MC OCDE. Cette dernière disposition est une *lex specialis* par rapport aux règles de la CVDT³⁵. Elle n'interdit en revanche pas l'application des principes généraux lors de l'interprétation d'une CDI.
- 48 Selon l'art. 31 al. 1 CVDT, « 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 de son but ». L'art. 31 al. 2 CVDT précise que le « contexte » mentionné à l'art. 31 al. 1 CVDT comprend également « le texte, préambule et annexes inclus ». Le sens des termes utilisés se retrouve également à l'art. 31 al. 4 CVDT, qui dispose que ceux-ci doivent être entendus dans un sens particulier « s'il est établi que telle était l'intention des parties ». Il en découle pour l'interprétation de traités internationaux – et donc des conventions de double imposition – que les termes d'une disposition ne sont certes pas les seuls moyens d'interprétation et que celle-ci ne doit pas s'y arrêter, mais qu'il faut en tenir compte dans tous les cas et qu'ils représentent un point de départ judicieux pour toute interprétation³⁶.
- 49 L'art. 31 al. 1 CVDT indique également que tout traité doit être interprété « à la lumière de son objet et de son but ». L'interprétation téléologique a donc une place importante dans cet article. Ainsi, les règles des conventions de double imposition doivent également être interprétées à la lumière de leur objet et de leur but. Assurément, le but des conventions de double imposition est d'éviter la double imposition³⁷. Néanmoins, ceci ne signifie pas nécessairement que toute disposition d'une CDI doit être interprétée de manière à éviter la

32 Pour les bases cf. RILJ, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, Zeitschrift für Verwaltung 1985 461 ss (466).

33 Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111).

34 Cf. VOGEL/PROKISCH, 66 ss ; HEINRICH/MORTIZ, 147 ; ENGELEN, 57.

35 VOGEL/PROKISCH, 76.

36 HUMMER, 97 ; SINCLAIR, 115 ; GRÖHS/HERBST, 23.

37 VOGEL, 1997, N 16 s., Introduction.

double imposition dans tous les cas : en effet, l'objet et le but des CDI est d'éviter la double imposition dans le cadre fixé par les différentes dispositions. Mais ce champ d'application ne peut à son tour être précisé qu'à l'aide d'une interprétation³⁸. Il serait encore moins correct de supposer que toutes les dispositions d'une CDI visent à éliminer une double imposition³⁹. La méthode permet d'obtenir une double non-imposition⁴⁰.

L'art. 31 al. 1 CVDT accorde également de l'importance au « contexte ». Pour les besoins de la CVDT, le contexte comprend le texte du traité et les autres instruments. Cette énumération n'est toutefois pas exhaustive et n'interdit pas d'effectuer des raisonnements généraux quant à la systématique d'un traité pour l'interprétation de celui-ci.

À première vue, l'évolution du droit n'est mentionnée que comme « moyen complémentaire d'interprétation » à l'art. 32 CVDT. Celui-ci mentionne par exemple les « travaux préparatoires et [les] circonstances dans lesquelles le traité a été conclu ». Il s'agit là d'aspects qui jouent typiquement un rôle pour l'interprétation historique. Selon les termes de l'art. 32 CVDT, ces aspects peuvent être pris en compte seulement lorsqu'ils « [confirment] le sens résultant de l'application de l'art. 31 » ou lorsque l'interprétation selon l'art. 31 « laisse le sens ambigu ou obscur » ou « conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable »⁴¹. Ceci suscite l'impression que les arguments historiques n'ont qu'une importance subsidiaire. Il faut toutefois garder à l'esprit la règle de l'art. 31 al. 4 CVDT, qui appartient aux règles principales de l'interprétation des traités. Selon cette disposition, un terme peut être interprété selon un sens particulier « s'il est établi que telle était l'intention des parties ». Cette intention des parties peut ressortir en particulier d'éléments historiques⁴². On ne peut donc pas partir du principe que la CVDT n'accorde qu'une importance secondaire aux arguments historiques. Bien plus, l'importance des éléments historiques – au même titre que tous les éléments à examiner lors de l'interprétation – doit être constatée dans le cas d'espèce en fonction de la pertinence des différents éléments⁴³. Vue sous cet angle, l'interprétation des traités – et donc des conventions de double imposition – ne diffère pas de l'interprétation d'autres types de dispositions légales⁴⁴.

Il convient encore de mentionner la règle d'interprétation de l'art. 31 al. 3 lit. a CVDT. Selon cette disposition, « tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions » doit être pris en compte en même temps que le contexte. Dans le cas des CDI, cela fait penser en premier lieu aux accords amiables, qui sont conclus entre les autorités suprêmes des États contractants. La pratique démontre toutefois que, dans de nombreux États, les tribunaux sont extrêmement prudents dans l'utilisation d'accords amiables pour interpréter les CDI, voire refusent catégoriquement d'en tenir compte⁴⁵. Plusieurs arguments pertinents militent en faveur de

38 LANG, *Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht*, 296.

39 LANG, *Einführung*, N 95 ; manifestement du même avis, VOGEL, *Internationales Steuerrecht* 2002 93 ; d'un autre avis, ZORN, 461.

40 LANG, *Double non-taxation*, 86.

41 LANG, *Aktuelle Entwicklungen*, 16 ; à propos des moyens complémentaires d'interprétation au sens de l'art. 32 CVDT, cf. en particulier KÖCK, 92 ss.

42 AULT, *Mélanges Roberts*, 65.

43 KARL, *Autorität und internationale Ordnung*, 14.

44 Cf. BLECKMANN, 89 ; RILL, 590 ; KARL, *Dynamik des Europäischen Gemeinschaftsrechts*, 83 ; LANG, *Hybride Finanzierungen*, 25 ; du même avis, WASSERMAYER, *Steuer und Wirtschaft International* 1992 172 ; WASSERMAYER, *Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht*, 21.

45 Le VwGH a déjà statué qu'il ne se considérait lié par les accords amiables qu'à certaines conditions ; cf. VwGH du 27 août 1991, 90/14/0237 et VwGH du 20 septembre 2001, 2000/15/0116 ;

cette vision des choses. D'une part, il faut distinguer l'interprétation des traités, prévue à l'art. 31 CVDT, de la modification des traités⁴⁶. La modification d'un traité ne rentrerait plus dans le cadre de l'interprétation au sens de l'art. 31 CVDT⁴⁷. De plus, la mention des différents aspects de l'interprétation aux art. 31 et 32 CVDT n'exclut en rien que l'on accorde plus ou moins d'importance à ces aspects en fonction de la matière à régler⁴⁸. Pour les traités internationaux en matière fiscale, il faut garder à l'esprit que, dans la plupart des systèmes juridiques, on considère que les règles de droit fiscal peuvent violer les droits fondamentaux des contribuables et qu'elles sont donc soumises à des exigences particulièrement strictes au regard du principe de l'État de droit⁴⁹. De plus, la séparation des pouvoirs a souvent une grande importance en matière fiscale : de nombreuses constitutions interdisent aux autorités fiscales de prendre la place du législateur et d'édicter ou de modifier des règles relevant de la compétence de ce dernier. Dans de nombreux États, la conclusion d'une CDI est soumise à l'approbation du législateur et relève donc de sa compétence⁵⁰. Ces éléments indiquent que, au premier abord, la règle de l'art. 31 al. 3 CVDT ne peut avoir qu'une signification restreinte dans le domaine du droit fiscal⁵¹. Par ailleurs, il se pose la question de savoir qui sont les « parties » au sens l'art. 31 al. 3 lit. a CVDT. Les parties sont les États contractants eux-mêmes. Mais si la conclusion du traité est soumise à l'approbation du législateur, on ne peut en aucun cas admettre d'emblée que les autorités administratives disposent des compétences pour agir en tant que parties dans le cadre des CDI.

- 53 Pour les mêmes raisons, il ne faut accorder qu'une importance restreinte à l'art. 31 al. 3 lit. b CVDT, qui dit que « toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité » doit également être prise en compte⁵². Dans ce cas, il faut en outre se demander comment une telle pratique peut être constatée. Un accord amiable ne peut pas être considéré comme une « pratique », car, dans la plupart des ordres juridiques, les autorités concluant ce type d'accord ne sont pas les autorités compétentes pour l'application des dispositions des CDI⁵³. Les autorités compétentes sont généralement les ministères des finances et les tribunaux. Pour constater une pratique concordante, il faut donc examiner la pratique administrative des ministères et des tribunaux ; pour que celle-ci soit déterminante, les deux parties doivent être convaincues que la pratique adoptée est légitime.

le BFH a indiqué à plusieurs reprises qu'un accord amiable n'a pas de valeur normative (cf. parmi d'autres l'arrêt du BFH du 1.2.1989, I R 74/86 (V), BStBl II 1990, 4 ; BFH du 21.8.1996, I R 80/95 (V), BStBl II 1997, 134 ; BFH du 15.9.2004, I R 67/03, BFH/NV 2005, 267).

46 La complexité de cette distinction (KARL, Vertrag und spätere Praxis, 45 s., ne réduit en rien sa nécessité (cf. RESS, 62).

47 LANG, Einführung, N 87 ; sur les limites restreintes de la création du droit par la pratique administrative, cf. en particulier FRIAU, 54 ss.

48 WASSERMEYER, Steuer und Wirtschaft International 1992 172 ; LANG, Einführung, N 85.

49 LANG, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 86 s.

50 Pour le droit autrichien, cf. p.ex. LANG, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 86 ss ; pour le droit allemand, cf. WASSERMEYER, Diskussionsbeitrag, 85 s. ; pour la situation en droit italien cf. BIZIOLI, 218 s.

51 LANG, Diskussionsbeitrag, 87.

52 WASSERMEYER, Diskussionsbeitrag, 85 s. ; cf. ég. la position de BARFUSS, 25 ss, et de THALER, 683 ss, selon laquelle l'art. 31 al. 3 lit. b CVDT viole le droit constitutionnel.

53 LANG, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof, 679.

Selon le raisonnement exposé ci-dessus, les règles du MC OCDE sont toujours pertinentes pour interpréter les dispositions de CDI basées sur l'une d'elles⁵⁴. La pertinence de la version du MC OCDE dont disposaient les négociateurs au moment des pourparlers et de la conclusion d'une CDI découle de différentes règles de la CVDT : elle peut ressortir de l'art. 31 al. 1, 2 et 4 CVDT, ainsi que de l'art. 32 CVDT⁵⁵. Mais surtout, les règles du MC OCDE à disposition des parties au moment des négociations et de la conclusion du traité sont pertinentes parce que, lorsque les parties reprennent sciemment ces formulations dans une CDI, il faut présumer (en l'absence d'autres éléments) qu'elles voulaient leur donner le sens qui leur est attribué par la version du MC OCDE existant au moment de la conclusion de la CDI⁵⁶.

54

Le Commentaire MC OCDE édité par le Comité fiscal de l'OCDE doit être utilisé pour interpréter les CDI pour les mêmes raisons⁵⁷. La version du Commentaire existant au moment des négociations et de la conclusion d'une CDI donne des indications sur l'intention qu'avaient les auteurs en édictant les différentes règles du MC OCDE et quel sens ils leur accordaient⁵⁸. Pour cette raison, les explications du Commentaire sont des documents historiques importants dont il faut tenir compte lors de l'interprétation d'une CDI. L'art. 32 CVDT mais aussi l'art. 31 al. 4 CVDT attestent qu'il est admissible de s'aider du Commentaire. Les explications du Commentaire MC OCDE ne sont néanmoins pas les seuls aspects à prendre en compte lors de l'interprétation. Il faut également tenir compte des termes du traité, des considérations téléologiques et du contexte. Il peut résulter de ces éléments que d'autres aspects peuvent être plus importants et que la position représentée dans le Commentaire n'est pas déterminante pour le cas d'espèce⁵⁹.

55

Il faut distinguer la version du Commentaire MC OCDE en vigueur au moment des négociations de la conclusion d'une disposition bilatérale des versions ultérieures du Commentaire⁶⁰. Une version ultérieure du Commentaire ne peut être pertinente pour l'interprétation de CDI déjà conclues⁶¹. En effet, une version ultérieure du Commentaire MC OCDE ne permet pas de tirer des conclusions sur l'intention des parties au moment de la conclusion de la CDI. Ni l'art. 31 al. 1, 2 ou 4 CVDT ni l'art. 32 CVDT n'offrent de base légale pour l'utilisation d'une version ultérieure du Commentaire⁶². L'art. 31 al. 3

56

54 Lorsqu'ils négocient des conventions de double imposition, la plupart des Etats utilisent le MC OCDE lui-même ou un modèle de traité correspondant en grande partie au MC OCDE : AULT, *Mélanges Roberts*, 65 ; pour la pratique autrichienne, cf. le modèle de convention autrichien, *in* Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel (éd.), *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts – 100 Jahre Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland*, Vienne 1999, 109 ss ; CALDERÓN/PINA, 384.

55 GLORIA, *Verständigungsverfahren* 91 ; AULT, *Intertax* 1994, 145 s. ; PROKISCH, *Steuer und Wirtschaft International* 1994 53 ss ; LANG, *Aktuelle Entwicklungen*, 17 s. ; LANG, *Weiterentwicklung*, 29 s. ; PROKISCH, *International Tax Language*, 105 s. ; JIROUSEK, 113 ; VOGEL, 1997, N 80, Introduction ; VOGEL, *IBFD Bulletin* 2000, 614 ; WATTEL/MARRES, 228 ; WATERS, 678 s.

56 Cf. LANG, *Aktuelle Entwicklungen*, 19 s. ; LANG/BRUGGER, 98.

57 V. n. 55.

58 LANG, *Aktuelle Entwicklungen*, 22.

59 SINCLAIR, 117 ; LANG, *Aktuelle Entwicklungen*, 22 s.

60 AVERY JONES, *European Taxation* 1993 255 s. ; LANG, *Steuer und Wirtschaft International* 1996, 428 ; VOGEL, *IBFD Bulletin* 2000 615 ; AVERY JONES, *IBFD Bulletin* 2002 103 s.

61 LANG, *Intertax* 1997 8 s. ; ELLIS, 618 ; LANG, *Österreichische Steuerzeitung* 2006 208 ; d'un autre avis JIROUSEK, 116.

62 Cf. p.ex. VETTER, 25 ; REIMER, 468 ; VOGEL, *IBFD Bulletin* 2000 614 ; WASSERMEYER, *in* DEBATIN/WASSERMEYER, N 60 *ad* Introduction à l'art. 1 MC OCDE.

CVDT ne permet pas non plus d'invoquer une version ultérieure du Commentaire, car celui-ci n'est pas un « accord ultérieur » entre les États contractants et ne donne pas nécessairement d'indications sur la « pratique ultérieurement suivie » par les États contractants⁶³. Bien au contraire, une position soutenue dans une version ultérieure du Commentaire contribuera souvent à l'initiation d'une telle pratique. Par conséquent, le Commentaire MC OCDE ne peut être considéré comme la preuve d'une pratique ultérieurement suivie⁶⁴. Il faut également nier la « position conciliante », fréquemment proposée, selon laquelle les versions ultérieures du Commentaire MC OCDE devraient au moins être pertinentes lorsqu'elles ne représentent qu'une « clarification »⁶⁵. Pour savoir si une position est une « clarification » ou pas, il faut logiquement se servir de la disposition de la CDI en question sans tenir compte de la version ultérieure du Commentaire MC OCDE⁶⁶. Mais si un certain sens peut être obtenu sur la base de la disposition en question, il n'est plus nécessaire de s'aider de la version ultérieure du Commentaire MC OCDE. Si la version ultérieure du Commentaire correspond à cette définition, elle aura la même pertinence qu'un article de doctrine décrivant correctement le contenu d'une règle, mais n'ayant pas de valeur normative propre.

B. L'importance du contexte

- 57 Toutes ces réflexions tirées des principes généraux de l'interprétation et de la CVDT sont pertinentes pour l'interprétation des conventions de double imposition. En effet, l'art. 3 par. 2 MC OCDE ne prend pas entièrement le pas sur les principes généraux d'interprétation. Au contraire, l'art. 3 par. 2 MC OCDE n'est pertinent que pour les termes qui ne sont pas explicitement définis dans la Convention. Ainsi, dans tous les autres cas, les principes généraux de l'interprétation sont applicables sans restriction.
- 58 Au premier abord, l'art. 3 par. 2 MC OCDE se distingue des règles d'interprétation du droit des traités du fait qu'il contient un renvoi au droit interne de l'État qui applique la disposition à interpréter. La portée de ce renvoi est controversée⁶⁷. Celui-ci est néanmoins soumis à la condition « sauf si le contexte exige une interprétation différente ». En fait, dans la pratique administrative et maintenant aussi dans la doctrine, il existe un courant accordant une grande importance au droit interne lors de l'interprétation de dispositions d'une CDI. Dans certains cas, les termes « si le contexte exige une interprétation différente » sont quasiment ignorés⁶⁸. On invoque à l'appui de cette position le fait que la pratique administrative est simplifiée lorsque les autorités locales se servent des acceptions usuelles du droit national pour interpréter la CDI⁶⁹.

63 LANG, *Aktuelle Entwicklungen*, 25 s. ; LANG/BRUGGER, 103 s.

64 Cf. VETTER, 24.

65 Cf. p.ex. AULT, *Mélanges Roberts*, 67 ; LOUKOTA, *Steuer und Wirtschaft International* 1997-2 342 ; JIROUSEK, 116 ; LANG, *Österreichische Steuerzeitung* 2006 209

66 LANG, *Österreichische Steuerzeitung* 2006 209.

67 AVERY JONES *et al.*, 14 s. et 90 s. ; SINCLAIR *et al.*, 75 ; SHANNON, 453 ss ; LANG, *Hybride Finanzierungen*, 21 s. ; VAN RAAD, 671 ss ; AVERY JONES, *European Taxation* 1993 252 ss ; VOGEL, 1997, N 58 ss *ad* art. 3 MC OCDE.

68 Cf. p.ex. LOUKOTA, *Internationale Steuerfälle*, N 714 ss, qui décrit la position de l'administration des finances autrichienne selon laquelle le « principe de la force obligatoire du droit interne » est anéanti à l'art. 3 par. 2 MC OCDE.

69 LOUKOTA, *Finanzjournal* 1976, 107 ; LOUKOTA, *Steuer und Wirtschaft International* 1997-1 286.

La position opposée est également proposée : pour interpréter les Conventions de double imposition, il faut en premier lieu s'aider du contexte de la CDI en question⁷⁰. C'est seulement dans les rares cas où le contexte de la CDI n'offre aucune solution que le droit interne de l'État appliquant la CDI peut être utilisé en application de l'art. 3 par. 2 MC OCDE⁷¹. Ainsi, le renvoi au « contexte » de l'art. 3 par. 2 MC OCDE soulignerait la grande importance de l'interprétation autonome des traités⁷². Selon les partisans de cette position, les principes de l'interprétation des traités ne sont donc pas court-circuités, mais confirmés par l'art. 3 par. 2 MC OCDE.

Un autre courant de doctrine essaie de concilier les deux positions : KLAUS VOGEL accorde une grande importance au terme « exige » à l'art. 3 par. 2 MC OCDE⁷³. Selon lui, le renvoi au droit interne de l'art. 3 par. 2 MC OCDE est soumis à la réserve du contexte de la CDI, qui a la priorité. Cette priorité n'est accordée que si le contexte l'« exige ». KLAUS VOGEL en déduit que les arguments parlant en faveur du contexte doivent être particulièrement convaincants⁷⁴. Ainsi, tout élément ressortant du contexte de la CDI n'aura pas forcément la préséance sur le droit interne.

Ce qu'il faut retenir, c'est que l'art. 3 par. 2 MC OCDE oblige à chercher en premier lieu une solution dans le contexte de la CDI et que, vue sous cet angle, cette disposition souligne la nécessité de l'interprétation autonome des CDI. C'est seulement dans les cas exceptionnels où le contexte de la CDI n'offre aucune solution qu'il est admissible de s'aider du droit interne de l'État contractant appliquant la CDI. Ces cas sont toutefois très rares – si tant est qu'il y en ait – car le contexte de la CDI ne vise pas seulement la systématique de la convention en question mais aussi son objet, son but et les arguments historiques. En règle générale, l'interprète n'échoue pas dans l'interprétation de dispositions légales lorsqu'il s'aide des éléments systématique, téléologique et historique en plus des termes de la disposition en question ; par conséquent, rien ne permet de présumer qu'il échouera dans l'interprétation d'une CDI et qu'il devrait donc s'aider du droit interne d'un État contractant.

De plus, l'objet et le but des règles des CDI parlent en faveur d'une interprétation autonome, ressortant des CDI elles-mêmes : en effet, si dans les deux États contractants, les dispositions des CDI sont interprétées selon le droit interne de l'État respectif, cela mène obligatoirement à des interprétations divergentes. Pourtant, si les dispositions des CDI sont comprises différemment dans les deux États contractants, elles ne pourront pas atteindre leur but, à savoir la limitation harmonieuse des compétences fiscales. Ce but ne peut être respecté que si les autorités chargées de la mise en œuvre dans les deux États contractants s'efforcent de trouver une interprétation uniforme reposant sur le contexte de la CDI.

Ce résultat pourrait certes être atteint si « l'État qui applique la CDI » était toujours le même État. Dans ce sens, on retrouve les réflexions de JOHN AVERY JONES, qui suppose que l'État appliquant la CDI est toujours l'État de source et qui part donc du principe que seul l'État de source (ou, en premier lieu, l'État de source) applique la CDI et que l'autre

70 DEBATIN, *Der Betrieb* 1985, 5 ; GLORIA, *Recht der Internationalen Wirtschaft* 1986 978 ; LANG, *Finanzjournal* 1988 72ss ; LANG, *Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht*, 109 ; DEBATIN, *Deutsches Steuerrecht* 1992, 6 s.

71 LANG, *Festschrift Debatin*, 290.

72 GRÖHS/HERBST, 24.

73 VOGEL/PROKISCH, 81 ; VOGEL, *in Vogel/Lehner*, N 71 *ad* art. 3 MC OCDE ; du même avis, AVERY JONES *et al.*, 108.

74 VOGEL, *Steuer und Wirtschaft* 1982 119ss.

État – l'État de résidence – serait lié par la qualification de l'État de source.⁷⁵ La position selon laquelle seul l'État de source applique les règles de répartition de la CDI est néanmoins peu convaincante : si l'État de résidence applique l'article des méthodes de la CDI (art. 23 MC OCDE), il doit également se servir des règles d'attribution et donc également appliquer celles-ci⁷⁶. Dans ce cas, les deux États appliquent la Convention. À chaque fois que des qualifications des deux États sont en jeu, des divergences pourraient survenir dans l'interprétation de la CDI. Ceci n'est pas conforme au but et à l'objet des CDI.

- 64 La systématique du MC OCDE souligne également la position selon laquelle l'art. 3 par. 2 MC OCDE doit être compris de manière à imposer l'« interprétation autonome » de la Convention : de nombreuses règles de CDI comportent en effet des renvois explicites au droit interne de l'État ou des États qui appliquent la Convention. On trouve parmi elles p.ex. l'art. 6 par. 2 MC OCDE ou l'art. 10 par. 3 MC OCDE. De même, la version du MC OCDE de 1963 comportait un renvoi de ce type à l'art. 11 par. 3 MC OCDE. Ces renvois seraient superflus si la pertinence du droit interne ressortait de manière générale de l'art. 3 par. 2 MC OCDE. Ces renvois explicites au droit interne des États appliquant la Convention ne peuvent donc avoir un sens que si l'art. 3 par. 2 MC OCDE exige une interprétation autonome dans tous les autres cas. Les arguments historiques renforcent encore la position selon laquelle l'art. 3 par. 2 MC OCDE doit être compris comme une règle d'interprétation autonome des CDI et qu'il faut accorder une grande importance aux termes « si le contexte exige une interprétation différente » : la doctrine indique qu'une disposition comparable à l'art. 3 par. 2 MC OCDE a été incluse pour la première fois dans la CDI entre la Grande-Bretagne et les États-Unis de 1945⁷⁷. Lorsque cette règle a été intégrée pour la première fois à une CDI, le but n'était manifestement pas d'éliminer les autres principes applicables à l'interprétation des traités. Le fait que cet article ait été ajouté tacitement indique que l'on n'accordait pas une grande importance à son contenu⁷⁸. Ainsi, rien n'indique que l'ajout d'une telle clause dans le MC OCDE permette de passer outre les postulats de l'interprétation autonome des CDI. Pour toutes ces raisons, il faut conclure que l'art. 3 par. 2 MC OCDE n'admet l'utilisation du droit interne que dans des cas exceptionnels⁷⁹.

C. L'importance du droit interne

- 65 Toutes ces réflexions ne signifient pas que le droit interne n'a aucune valeur pour l'interprétation des CDI⁸⁰. Bien plus, dans certaines constellations, le « contexte » peut justement « exiger » l'utilisation du droit interne⁸¹. Ceci va de soi si l'on garde à l'esprit que les dispositions des CDI visent à limiter les compétences en matière fiscale⁸². Pour cette raison, les dispositions des CDI doivent également se rattacher à des états de faits fiscaux nationaux⁸³. Ces derniers définissent souvent la personne assujettie et l'objet de l'imposition. Par conséquent, la personne assujettie selon le droit interne et le bénéficiaire des dispositions de la CDI doivent être une seule et même personne pour garantir le but de

75 AVERY JONES *et al.*, 50 ; AVERY JONES, Festschrift Beusch, 47 ss.

76 VOGEL, Festschrift Bernhardt, 1155 s. ; VOGEL, *in* Vogel/Lehner, N 65 s. *ad* art. 3 MC OCDE.

77 AVERY JONES *et al.*, 18.

78 LANG, Aktuelle Entwicklungen, 35 s.

79 LANG, Festschrift Debatin, 290.

80 LANG, Festschrift Debatin, 296.

81 LANG, Festschrift Debatin, 296.

82 VOGEL, *in* Vogel/Lehner, Introduction, N 67 ss.

83 DEBATIN, Betriebs-Berater 1989, 2.

la CDI. De même, l'objet de l'imposition et la base de calcul du droit interne doivent être pris en compte par la CDI.

Ainsi, lorsque l'art. 1 MC OCDE et d'autres dispositions parlent de la « personne » résidente, cela désigne tout titulaire de droits considéré par le droit interne comme un sujet fiscal. Les résidents ne peuvent donc être que les sujets de droit assujettis selon le droit interne. Par conséquent, le terme de résident de l'art. 1 MC OCDE, qui est défini plus clairement à l'art. 4 par. 1 MC OCDE, constitue un renvoi au droit interne, nécessaire au vu du contexte de la CDI⁸⁴. Comme l'utilisation du droit interne des États contractants est exigée par le « contexte » de la CDI, le renvoi au droit interne de l'art. 3 par. 2 MC OCDE n'est pas nécessaire. 66

Lorsque les règles du MC OCDE parlent de « revenus », de « gains » et de « rémunérations », elles désignent à chaque fois la base de calcul du droit national⁸⁵. Ces dispositions se rattachent donc aux dispositions du droit des États contractants déterminant la base de calcul dans le cas d'espèce. Le contexte de la CDI implique que les CDI recourent aux règles sur les bases de calcul, s'y rattachent, puis limitent les bases de calcul en question ou prévoient d'autres conséquences juridiques. 67

La Convention prévoit encore d'autres renvois au droit interne des États appliquant la CDI. Un exemple en est l'art. 6 par. 2 MC OCDE. Pour la définition des « biens immobiliers », il est renvoyé au droit de l'État où le bien en question est situé ; la définition contient toutefois également des éléments autonomes. Ici aussi, la prépondérance du droit interne ne ressort pas de l'art. 3 par. 2 MC OCDE, mais de la règle spéciale de l'art. 6 par. 2 MC OCDE. Celui-ci a encore pour particularités, d'une part, de ne mentionner que le droit de l'État où le bien est situé et non pas le droit des deux États appliquant la Convention, et, d'autre part, de disposer que l'État de résidence est lié par la qualification de l'État où est situé le bien⁸⁶. 68

Un renvoi semblable se trouve également à l'art. 10 par. 3 MC OCDE. Les revenus de parts sociales sont généralement considérés comme des dividendes, mais il faut qu'ils soient soumis par le droit de l'État de résidence de la société au même régime fiscal que les revenus d'actions. Dans cette mesure, cet alinéa contient un renvoi au droit de l'État de résidence de la société distribuant ses bénéfices. Ce renvoi est déterminant pour la qualification de la notion de dividendes. L'État de résidence du bénéficiaire des revenus est ensuite lié par la qualification de l'État de résidence de la société distributrice. Ainsi, l'art. 10 par. 3 MC OCDE est également une disposition spéciale par rapport à l'art. 3 par. 2 MC OCDE et ne renvoie pas aux deux États appliquant la convention, mais seulement à l'État de résidence de la société distributrice. 69

L'art. 11 par. 3 de la version du MC OCDE de 1963 renvoyait également au droit de l'État de source pour définir la notion d'intérêts. Cette définition a été remplacée à juste titre par une définition autonome dans le Modèle de Convention OCDE de 1977. Les auteurs du Modèle avaient évidemment compris que les renvois au droit interne causent des difficultés dans l'interprétation des CDI et qu'ils doivent donc être si possible évités. Ceci a eu pour conséquence l'introduction d'une interprétation autonome des termes de « revenus 70

84 LANG, *Recht der Internationalen Wirtschaft* 1992 575 s.

85 FIRLINGER, *Die Besteuerung des Vermögens in den DBA, Steuer und Wirtschaft International* 1991 271 (272); LANG, *Recht der Internationalen Wirtschaft* 1992 576.

86 LANG, N 103.

de créances » dans le Modèle de 1977. Dans les versions ultérieures du MC OCDE, l'interprétation autonome de l'art. 11 par. 3 MC OCDE a été conservée.

- 71 Un renvoi au droit interne de l'État appliquant la Convention se trouve également à l'art. 2 par. 4 MC OCDE. L'art. 2 par. 4 MC OCDE est la disposition spéciale de l'art. 3 par. 2 MC OCDE, ce qui signifie qu'ici aussi, la pertinence du droit interne ne ressort pas du renvoi de l'art. 3 par. 2 MC OCDE. L'art. 2 par. 4 MC OCDE fait tomber tous les impôts introduits après la conclusion de la CDI dans le champ d'application de celle-ci, dans la mesure où ils sont de nature identique ou analogue aux impôts perçus selon l'art. 2 par. 3 MC OCDE. Le renvoi au droit interne des États appliquant la CDI a donc une portée matérielle limitée.

D. Renvois au droit interne de l'« État appliquant la convention »

- 72 Selon la position soutenue ici, le renvoi de l'art. 3 par. 2 MC OCDE au droit de l'État appliquant la Convention a peu d'importance : l'art. 3 par. 2 MC OCDE doit être interprété de manière à ce que le « contexte de la Convention » passe au premier plan et que le droit interne de l'État appliquant la Convention ne soit utilisé que dans les rares cas où l'interprétation de la CDI échoue⁸⁷. Toutes les réflexions qui s'ensuivent et qui cherchent à démontrer quels sont les critères pertinents pour déterminer le droit applicable de l'État appliquant la CDI n'ont donc qu'une importance minime, si tant est qu'elles en aient.
- 73 Selon la doctrine quasi unanime, le renvoi au droit interne de l'État appliquant a toujours été compris de manière dynamique⁸⁸. Dans les cas de l'art. 3 par. 2 MC OCDE, il n'est donc pas question du droit de l'État appliquant la Convention en vigueur au moment de la conclusion de la CDI, mais de la version en vigueur au moment de l'interprétation en question. Seule la Cour suprême canadienne a tranché dans un sens différent dans la décision *Melford*, en se basant sur des motifs peu convaincants⁸⁹. Cette décision a rapidement été corrigée par le législateur canadien et la pratique canadienne en matière de CDI, laquelle a été harmonisée avec la position qui prévaut dans le monde entier⁹⁰. Les auteurs du MC OCDE ont profité de cette évolution pour « préciser » que le renvoi à l'art. 3 par. 2 MC OCDE doit être compris dans un sens dynamique. Depuis, ce point est expressément retenu dans le texte du MC OCDE. De telles « précisions » superflues présentent toujours de grands risques : ainsi, cette « précision » a poussé le WwGH autrichien à statuer que le renvoi doit être compris sous un sens statique dans les CDI qui ne contiennent pas encore le renvoi explicite à l'interprétation dynamique de l'État appliquant la CDI et que seul le droit interne en vigueur au moment de la conclusion de la CDI peut être utilisé⁹¹.
- 74 Les auteurs du MC OCDE ont également précisé dans le texte que le sens d'un terme ressortant du droit fiscal est prépondérant par rapport au sens qu'un terme peut avoir dans d'autres domaines juridiques de l'État appliquant la Convention.⁹² Cette « précision » est

87 GRÖHS/HERBST, 24 s. ; LANG, *Finanzjournal* 1988 72 ss.

88 Cf. p.ex. VOGEL, *Steuer und Wirtschaft* 1982 296 ; AVERY JONES *et al.*, 25 ss ; WIDMANN, 249 ; KLEBAU, 131 ; LANG, *Österreichische Steuerzeitung* 1989 13. La position opposée de LANGBEIN, 538, est manifestement restée minoritaire.

89 Supreme Court of Canada, *The Queen vs Melford Developments Inc.*, 1982 DTC 6281 (6285).

90 DÉRY/WARD, 264.

91 VwGH du 19. 12. 2006, 2005/15/0158 ; LANG, *Weiterentwicklung*, 51 s. ; LANG, *Steuer und Wirtschaft International* 2007 202.

92 LANG, *Weiterentwicklung*, 34.

également superflue : du point de vue systématique et téléologique, il est évident que, dans le contexte d'une CDI, il faut en premier lieu s'aider du droit fiscal et seulement ensuite des règles d'autres domaines du droit. Toutes les CDI qui ne contiennent pas cette « précision » doivent donc être interprétées de la même manière.

E. Conséquences pour les autres dispositions du MC OCDE

Au cours des dernières années, les membres du Comité fiscal de l'OCDE ont décidé que l'art. 3 par. 2 MC OCDE devait avoir une plus grande importance. Ils considèrent que les autorités des États contractants pourraient être plus souvent forcées par l'art. 3 par. 2 MC OCDE à invoquer leur droit interne dans l'interprétation de la CDI⁹³. Les membres du Comité fiscal de l'OCDE veulent éviter ces conflits de qualification par une application innovante de l'art. 23 MC OCDE : les termes « qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant » doivent ainsi être compris dans le sens que l'État de résidence devant appliquer l'art. 23 MC OCDE serait lié par la qualification de l'État de source⁹⁴. Cette obligation n'entrerait en jeu que si l'État de source était obligé par son droit interne d'interpréter la disposition en question d'une certaine manière, différente de celle de l'État de résidence⁹⁵. Dans tous les autres cas, donc dans ceux où l'État de source ou ses autorités interprètent la CDI d'une autre manière pour d'autres raisons, une telle obligation n'existerait pas, car l'interprétation serait erronée⁹⁶.

Si cette position était correcte, il serait très important de savoir si le sens d'un terme de la CDI ressort d'une interprétation autonome ou du droit interne : ce serait seulement si le droit interne l'exigeait que l'obligation au sens de l'art. 23 MC OCDE entrerait en jeu. Lors d'une interprétation autonome, l'obligation ne jouerait pas. Dans ce contexte, il y aurait une grande différence entre un cas où un terme peut avoir un certain sens parce que « le contexte l'exige » et un cas où le sens ressort du droit interne de l'État appliquant la CDI. En pratique, ces arguments seront difficiles à distinguer : les autorités qui privilégient l'interprétation autonome indiqueront occasionnellement pour consolider le résultat de leur interprétation que la même solution prévaudrait si l'on se servait du droit interne. À l'inverse, les partisans de la prépondérance du droit interne dans l'application de la CDI (au sens de l'art. 3 par. 2 MC OCDE) supposeraient que tous les termes non définis dans la CDI doivent être précisés à l'aide du droit interne, mais qu'il peut y avoir des cas où l'interprétation autonome serait prépondérante. En présence de tels cas d'interprétation autonome et de cas où le renvoi au droit interne est nécessaire, cette position resterait tout de même controversée⁹⁷. Enfin et surtout, il n'est pas du tout nécessaire ni admissible que les termes de l'art. 23 MC OCDE « qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant » soient interprétés de manière à intégrer le droit interne de l'autre État.

Bien plus, les termes du MC OCDE n'offrent aucune base pour retirer aux autorités de l'État de résidence le droit de juger si l'autre État possède un droit d'imposition ou pas. Ce lien entre la qualification de l'État de résidence et celle de l'État de source, souvent

93 OCDE, N 62 ; 97 ; 105 ; 121.

94 OCDE, N 105 ; LANG, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, 40 s.

95 Commentaire MC OCDE, n° 32.3 *ad art. 23* ; LOUKOTA, *Steuer und Wirtschaft International* 1999, 77 ; LANG, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, 81.

96 LANG, *IBFD Bulletin* 2009 205 s.

97 Commentaire MC OCDE, N° 32.4 *ad art. 23* ; LANG, *Festschrift Vogel*, 921 s.

supposé, a pour résultat que les autorités de l'État de source sont poussées à étendre leurs prérogatives d'imposition à la source si elles savent que l'État de résidence doit se sentir lié par leur droit.⁹⁸ À l'inverse, cela a pour conséquence que de nombreuses autorités d'États de résidence contesteraient la pertinence du droit interne de l'État de source dans le cas d'espèce afin de ne pas être liées par la qualification juridique « inacceptable » de l'État de source. Ainsi, l'administration des finances autrichienne ne s'est pas sentie liée par une règle interne de Biélorussie, selon laquelle les machines à sous sont généralement considérées comme des biens immobiliers (ce qui aurait eu pour conséquence le droit d'imposer de la Biélorussie comme « État où le bien immobilier est situé »)⁹⁹.

F. Critique de *lege ferenda*

- 78 Les termes de l'art. 3 par. 2 MC OCDE représentent une grande tentation pour de nombreuses autorités – surtout les autorités financières : l'application des CDI est apparemment simplifiée lorsque l'on s'aide du droit national, que l'on connaît, et que l'on transpose le sens du droit fiscal national dans la Convention.
- 79 Cette simplification n'est toutefois qu'apparente. Les conséquences d'une telle application de l'art. 3 par. 2 MC OCDE sont fatales : il peut en résulter aussi bien des cas de double imposition que de double non-imposition. Mais surtout, c'est l'examen du contexte de la CDI qui en pâtit. Ainsi, des éléments essentiels de l'histoire de la Convention, de sa systématique et de sa téléologie sont ignorés.
- 80 Il serait donc judicieux de supprimer l'art. 3 par. 2 MC OCDE. Selon la position soutenue ici, cette disposition n'a pas de valeur normative¹⁰⁰. Elle souligne simplement le principe de l'interprétation autonome des CDI, qui doit se baser sur leur contexte. Cette interprétation autonome résulte déjà des principes généraux de l'interprétation¹⁰¹, qui sont confirmés par les art. 31 ss CVDT. La suppression de l'art. 3 par. 2 MC OCDE contribuerait ainsi grandement à la sécurité juridique.

⁹⁸ Très clairement, KNOBBE-KEUK, 311 ; LANG, Festschrift Vogel, 924 ; SCHMIDT, 497 ; GASSNER/LANG, 226 ss ; LANG, IBFD Bulletin 2009 206 s.

⁹⁹ GASSNER/LANG, 226.

¹⁰⁰ Dans ce sens MÖSSNER, 15.

¹⁰¹ Cf. à ce sujet p.ex. LANG, Juristische Blätter 1989 368.