

Le Principal Purpose Test (PPT) de l'Action BEPS n° 6
et l'abus des conventions de double imposition :
impact pratique pour la Suisse

Benjamin Malek

Assistant diplômé à l'Université de Lausanne

Texte soumis au Prix OREF

Lausanne, 30 juin 2018

Table des matières

Table des matières	I
Bibliographie	III
i. Doctrine	III
ii. Rapports et documents officiels	V
Table des abréviations	IX
1 Introduction	1
1.1 Remarques préliminaires	1
1.2 Méthodologie	1
1.3 L'abus des CDI	2
1.3.1 Le chalandage fiscal	2
1.3.2 Le rule shopping	3
1.3.3 Les restructurations abusives	4
1.3.4 Les règles anti-abus	5
2 L'Action BEPS n° 6	6
2.1 Mise en œuvre de l'Action 6	6
2.1.1 Les standards minimaux de l'Action 6	6
2.1.1.1 Modification du préambule des CDI	6
2.1.1.2 Introduction d'une règle anti-abus dans les CDI	8
2.1.2 Les recommandations de l'Action 6	8
3 La Convention BEPS	10
3.1 Procédure d'adoption et nature de la Convention BEPS	10
3.1.1 Position des États-Unis	10
3.1.2 Position de la Suisse	11
3.1.2.1 Introduction du PPT par le biais de la Convention BEPS	11
3.2 Introduction du PPT en dehors de la Convention BEPS	12
4 Le Principal Purpose Test	14
4.1 La règle PPT	14
4.2 Origine du PPT et Principe directeur	15
4.3 Champ d'application du PPT	15
4.3.1 Champ d'application conventionnel	15
4.3.1.1 Application de la règle PPT à l'article 9 de l'AEAI	16
4.3.1.2 Champ d'application matériel	17
4.3.1.2.1 La notion d'avantage conventionnel	17
4.3.1.2.2 Application aux montages et transactions	18
4.3.2 Champ d'application temporel	19

4.4	Analyse de la règle PPT.....	20
4.4.1	Élément subjectif de la règle PPT	20
4.4.2	Élément objectif de la règle PPT.....	23
4.4.3	Le fardeau de la preuve	24
4.5	Interprétation de la règle PPT.....	25
4.5.1	Rôle du Commentaire MC OCDE	25
5	Les règles anti-abus et leur relation avec la règle PPT.....	27
5.1	Avant-propos	27
5.2	Clause « nonobstant » du PPT et principe <i>lex specialis</i>	27
5.3	Relation de la règle PPT avec le principe directeur.....	30
5.4	La clause du bénéficiaire effectif.....	31
5.4.1	La jurisprudence suisse sur la notion de bénéficiaire effectif	31
5.4.1.1	La nature implicite de la notion de bénéficiaire effectif.....	32
5.4.2	La notion de bénéficiaire effectif dans le Commentaire MC OCDE	32
5.4.3	L’articulation de la règle PPT avec la clause du bénéficiaire effectif.....	33
5.5	Les règles anti-abus de droit interne.....	35
5.5.1	La théorie de l’évasion fiscale.....	35
5.6	La réserve non écrite de l’abus	38
5.6.1	Relation de la règle PPT avec la réserve non écrite de l’abus.....	38
5.7	Articulation de la règle PPT avec la règle LOB	39
6	Conclusion.....	41

Bibliographie

i. Doctrine

BÁEZ MORENO Andrés, *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?*, Intertax, vol. 45, n° 6/7, pp. 432-446 (cité : BÁEZ MORENO).

BLUM Daniel W., *The Relationship between the OECD Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements: Multilateralism and the Interpretation of the MLI*, Bulletin for International Taxation, vol. 72, n° 3, pp 131-140 (cité : BLUM).

BRAVO Nathalie, *The Multilateral Tax Instrument and its Relationship with Tax Treaties*, World Tax Journal, vol. 8, n° 3, pp. 279-304 (cité : BRAVO).

CHAND Vikram, *The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules*, Intertax, vol. 46, n° 2, pp. 115-123 (cité : CHAND, Interaction).

CHAND Vikram, *The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis*, Intertax, vol. 46, n° 1, pp. 18-44 (cité : CHAND, Analysis).

DANON Robert J., *Intellectual Property (IP) Income and Tax Treaty Abuse: Relevance of BEPS Action 5 and 8-10 for the Principal Purpose Test*, in : Maisto Guglielmo (édit.), *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, Amsterdam 2018, pp. 17-34 (cité : DANON, Relevance).

DANON Robert J., *La réserve non écrite de l'abus*, in : Danon Robert J. / Gutmann Daniel / Oberson Xavier / Pistone Pasquale (édit.), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, Bâle 2014, pp. 51-57 (cité : DANON, Réserve).

DANON Robert J., *Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups*, Bulletin for International Taxation, vol. 72, n° 1, pp. 31-55 (cité : DANON, Treaty Abuse).

DANON Robert J. / DINH Emmanuel, *La clause du bénéficiaire effectif (art. 10, 11 et 12 MC OCDE)* in : Danon Robert J. / Gutmann Daniel / Oberson Xavier / Pistone Pasquale (édit.), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, Bâle 2014, pp. 30-51 (cité : DANON / DINH).

DANON Robert J. / OBRIST Thierry, *La théorie dite des « anciennes réserves » en droit fiscal international – Commentaire d'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2744/2008 du 23 mars 2010*, RF 65/2010, pp. 621-629 (cité : DANON / OBRIST).

DANON Robert J. / SALOMÉ Hugues, *The BEPS Multilateral Instrument, General overview and focus on treaty abuse*, IFF Forum für Steuerrecht 2017, pp. 197-247 (cité : DANON / SALOMÉ).

DANON Robert J. / SCHELLING Christoph, *Switzerland in a Post-BEPS World*, Bulletin for International Taxation, vol. 69, n° 4/5, pp. 197-208 (cité : DANON / SCHELLING).

- DE BROE Luc, *Tax treaty and EU law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS action 6*, in : Danon Robert J. (édit.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Impact for European and international tax policy*, Tax Policy Series, Zurich 2016, pp. 197-252 (cité : DE BROE).
- DE BROE Luc / LUTS Joris, *BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse*, in : Intertax, vol. 43, n° 2, pp. 122-146 (cité : DE BROE / LUTS).
- DE BROE Luc / VON FRENCKELL Eric, *La notion de « bénéficiaire effectif » et la question d'abus de convention en matière de swaps sur rendement total (total return swaps) – Quelques réflexions à propos du jugement du tribunal administratif fédéral du 7 mars 2012*, ASA, vol. 81, n° 5, pp. 257-317 (cité : DE BROE / VON FRENCKELL).
- DE LIMA CARVALHO Lucas, *The (new) Bilateral Income Tax Treaty between Brazil and Switzerland*, Novità fiscali, n° 5, 2018, pp. 231-234 (cité : DE LIMA CARVALHO).
- DE VRIES REILINGH Daniel, *Manuel de droit fiscal international*, 2^e éd., Berne, 2014 (cité : DE VRIES REILINGH).
- GANI Raphaël, *Tribunal fédéral, 28 novembre 2005, X. c. Administration fédérale des contributions, division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et du droit de timbre et Commission fédérale de recours en matière de contributions, 2A.239/2005*, RDAF 2006 II pp. 239-254 (cité : GANI).
- HATTINGH Johann, *The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies*, Bulletin for International Taxation, vol. 72, n° 4/5, pp. 234-247 (cité : HATTINGH, Impact).
- HATTINGH Johann, *The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?*, Bulletin for International Taxation, vol. 71, n° 3/4, s.p. (cité : HATTINGH, Multilateral Instrument).
- HONGLER Peter / WINZAP Maurus, *The application of the Swiss GAAR in a treaty context – the Pre- and Post-BEPS World*, ASA vol. 83, n° 11/12, pp. 839-858 (cité : HONGLER / WINZAP).
- KLEIST David, *A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects*, Intertax, vol. 44, n° 11, pp. 823-830 (cité : KLEIST).
- KOK Reinout, *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, Intertax, vol. 44, n° 5, pp. 406-412 (cité : KOK).
- KORIAK Oleksandr, *The Principal Purpose Test under BEPS Action 6: Is the OECD Proposal Compliant with EU Law?*, European Taxation, vol. 56, n° 12, pp. 552-559 (cité : KORIAK).
- KUŹNIACKI Błażej, *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application*, World Tax Journal, vol. 10, n° 2 (cité : KUŹNIACKI).
- LANG Michael, *BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties*, Tax Notes International, vol. 74, n° 7, pp. 655-664 (cité : LANG).

- GOMES Marcus Livio, *Implementation in Practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention*, Intertax, vol. 46, n° 1, pp. 45-57 (cité : GOMES).
- MATTEOTTI René, *Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings*, ASA vol. 75, n° 11/12, pp. 767-797 (cité : MATTEOTTI).
- MATTEOTTI René / KRENGER Nicole Elischa, *Internationale Steuerumgehung*, in : Martin Zweifel / Michael Beusch / René Matteotti (édit.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht – Internationales Steuerrecht*, Bâle 2015, pp. 238-25,1 n° 327-364 ad art. 1 (cité : MATTEOTTI / KRENGER).
- MORRI Stefano / GUARINO Stefano, *The Principal Purpose Test and the Principle of Good Faith: Two Sides of the Same Coin?*, European Taxation, vol. 58, n° 1, pp. 42-44 (cité : MORRI / GUARINO).
- OBERSON Xavier, *Précis de droit fiscal international*, 4^e éd., Berne 2014 (cité : OBERSON).
- PINETZ Erik, *Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse*, Bulletin for International Taxation, vol. 70, n° 1/2 (cité : PINETZ).
- PONCE Floran, *L'évasion fiscale en droit interne – État des lieux de l'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine*, RDAF 2010 II pp. 125-167 (cité : PONCE).
- SCHUCH Josef / VAN WEST Jean-Philippe, *Authentic Languages and Official Translations of the Multilateral Instrument and Covered Tax Agreements*, in : Lang Michael / Pistone Pasquale / Rust Alexander / Schuch Josef / Staring Claus (édit.), *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: Analysis and Effects*, Alphen-sur-le-Rhin 2018, pp. 67-87 (cité : SCHUCH / VAN WEST).
- SILBERZTEIN Caroline / TRISTRAM Jean-Baptiste, *OECD: Multilateral Instrument to Implement BEPS*, International Transfer Pricing Journal, 2016, vol. 23, n° 5, pp. 347-353 (cité : SILBERZTEIN / TRISTRAM).
- WARD David, *Abuse of Tax Treaties*, Intertax, vol. 23, n° 4, pp. 176-186 (cité : WARD).
- WEIDMANN Oktavia, *Beneficial Ownership and Derivatives: An Analysis of the Decision Of The Swiss Federal Court Concerning Total Return Swaps (Swiss Swaps case)*, Intertax, vol. 44, n° 8/9, 2016, pp. 620-641 (cité : WEIDMANN).

ii. Rapports et documents officiels

- DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Königreichs Saudi-Arabien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerhinterziehung*, 18 février 2018, disponible sous : <<https://www.efd.admin.ch/dam/efd/fr/dokumente/home/themen/wwf-fin-politik/dba%20sa-abk-d.pdf.download.pdf/SA-AK-d.pdf>> (cité : CDI SAU).
- DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Convention entre la Confédération suisse et la République du Kosovo en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur*

le revenu et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, 26 mai 2017, disponible sous : <<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/48416.pdf>> (cité : CDI Kosovo).

DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Convention entre la Confédération suisse et la République de Zambie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales*, 29 août 2017, disponible sous : <<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/49447.pdf>> (cité : CDI ZMB).

DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Convention entre la Confédération suisse et la République fédérative du Brésil en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales*, 4 mai 2018, disponible sous : <<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/52258.pdf>> (cité : CDI BRA).

DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Convention entre la Confédération suisse et la République islamique du Pakistan en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu*, 21 mars 2017, disponible sous <<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/47622.pdf>> (cité : CDI PAK).

DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *La Suisse signe la Convention multilatérale visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Communiqué du 7 juin 2017, disponible sous : <<https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-66981.html>>, dernière consultation : 1.06.2018 (cité : DFF, Communiqué du 7.06.2017).

DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Liste des réserves et des notifications émises par la Suisse en vertu des art. 28 ou 29 de la convention*, disponible sous : <<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/48551.pdf>>, dernière consultation le 1.06.2018 (cité : DFF, Liste des réserves et notifications).

DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Protocole entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République de Lettonie modifiant la Convention du 31 janvier 2002 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République de Lettonie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, disponible sous : <<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/45983.pdf>>, 3 novembre 2016 (cité : Protocole CDI LVA).

DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Protocole entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord modifiant la convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu signée à Londres le 8 décembre 1977, dans sa version conforme au protocole signé à Londres le 5 mars 1981, au protocole signé à Berne le 17 décembre 1993, au protocole signé à Londres le 26 juin 2007 et au protocole signé à Londres le 7 septembre 2009*, disponible sous : <<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/50907.pdf>>, 30 novembre 2017 (cité : Protocole CDI GBR).

DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES, *Rapport explicatif sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et sur un protocole modifiant la Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Royaume-*

Uni, 20 décembre 2017, disponible sous : <https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/documents/2922/Convention-BEPS_Rapport-expl_fr.pdf> (cité : DFF, Rapport explicatif).

HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS, *General anti-abuse rule (GAAR) guidance*, 28 mars 2018, <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/695255/gaar_parts_a_b_c_2018.pdf>, dernière consultation 10.06.2018 (cité : HMRC, GAAR Guidance).

OCDE, *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, disponible sous : <<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>> (cité : Convention BEPS).

OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2017, disponible sous : <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/empêcher-l-octroi-inapproprié-des-avantages-des-conventions-fiscales-action-6-rapport-final-2015_9789264278035-fr> (cité : OCDE, Rapport final de l'Action 6).

OCDE, *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2015, disponible sous <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/l-elaboration-d-un-instrument-multilaterale-pour-modifier-les-conventions-fiscales-bilaterales-action-15-rapport-final-2015_9789264248588-fr> (cité : OCDE, Rapport final de l'Action 15).

OCDE, *La mise à jour 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 novembre 2017, disponible sous : <<http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/mise-a-jour-2017-modele-de-convention-fiscale.pdf>> (cité : OCDE, Mise à jour 2017).

OCDE, *Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation des sociétés relais*, adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986, disponible sous : <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2014-version-complete/r-6-les-conventions-preventives-de-la-double-imposition-et-l-utilisation-des-societes-relais_9789264239142-99-fr> (cité : OCDE, Rapport sur les sociétés relais).

OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, version du 21 novembre 2017, Éditions OCDE, Paris 2017, disponible sous : <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en> (cité : Commentaire MC OCDE et MC OCDE).

OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète)*, version du 15 juillet 2014, Éditions OCDE, Paris 2016, disponible sous : <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2014-version-complete_9789264239142-fr> (cité : Commentaire MC OCDE 2014).

OCDE, *Note explicative portant sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires*, disponible sous : <<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/note-explicative-convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>> (cité : OCDE, Note explicative).

OCDE, *Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, état au 29 juin 2018, disponible sous : <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>> (cité : OCDE, Liste des signataires).

SECRÉTARIAT D'ÉTAT AUX QUESTIONS FINANCIÈRES INTERNATIONALES, *Le Conseil fédéral ouvre la consultation sur la convention BEPS*, Communiqué du 20 décembre 2017, disponible sous : <<https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-69304.html>>, dernière consultation le 1.06.2017 (cité : SFI, Communiqué du 20.12.2017).

SÉNAT DES ÉTATS-UNIS, *Tax Convention with Italy*, Executive Report 106-8, 3 novembre 1999, 106^e congrès, 1^{re} session, disponible sous : <<https://www.congress.gov/106/crpt/erpt8/CRPT-106erpt8.pdf>> (cité : SÉNAT DES ÉTATS-UNIS, Executive Report 106-8).

Table des abréviations

AEAI	Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international (RS 0.641.926.81, version en vigueur depuis le 1 ^{er} janvier 2017)
AFisE	Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international (RS 0.641.926.81, version du 1 ^{er} juillet 2005, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016)
al.	alinéa
art.	article
ASA	Archives de droit fiscal suisse (<i>Archiv für Schweizerisches Abgaberecht</i>)
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1908 (RS 210)
CDI	Convention préventive de double imposition
cf.	<i>confer</i>
ch.	chiffre
consid.	considérant
Convention BEPS	Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
COP	Critère des objets principaux (= PPT)
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
CV	Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (RS 0.111)
DFP	Département fédéral des finances
éd.	édition
édit.	éditeur(s)
EF	Expert focus
et al.	<i>et alii</i>
etc.	<i>et cetera</i>
FF	Feuille fédérale
G20	Groupe des vingt
Ibid.	<i>Ibidem</i>
Id.	<i>Idem</i>
ITLR	International Tax Law Reports
JdT	Journal des Tribunaux
LCO	Loi fédérale sur la procédure de consultation du 18 mars 2005 (RS 172.061)

let.	lettre
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1964 (RS 642.21)
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11)
LOB	<i>Limitation on benefits</i> ([règle] de limitation des bénéfices)
MC OCDE	Modèle de convention fiscale de l'OCDE
n°	numéro
n ^{os}	numéros
OCDE	Organisation de coopération et développement économiques
OREF	Ordre romand des experts fiscaux diplômés
p.	page
par.	paragraphe
Plan BEPS	Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
pp.	pages
PPT	<i>Principal purpose test</i> ([règle du] critère des objets principaux)
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
RF	Revue fiscale
RO	Recueil officiel du droit fédéral
SFI	Secrétariat d'État aux questions financières internationales
s.p.	sans pagination
TAF	Tribunal administratif fédéral
TF	Tribunal fédéral
US Model	United States Model Income Tax Convention
vol.	volume

1 Introduction

1.1 Remarques préliminaires

Cette contribution tient compte de la législation en vigueur et de la jurisprudence publiée jusqu'au 30 juin 2018. En raison de l'actualité du sujet traité, un certain nombre de considérations, notamment concernant le champ d'application conventionnel de la règle PPT, évolueront à l'avenir. Nous rappelons également au lecteur que la version 2017 du Commentaire du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE n'est pas encore parue en français¹, seul le texte anglais est actuellement disponible.

La règle PPT est une clause anti-abus générale² qui est en cours d'introduction dans le droit fiscal international suisse³. Cette règle vise à empêcher l'abus des conventions préventives de double imposition (ci-après : CDI). Les CDI sont des traités, généralement bilatéraux, en vertu desquels des États contractants éliminent la double imposition juridique⁴ internationale⁵, soit l'imposition par deux États du même revenu⁶. La grande majorité des CDI ratifiées par la Suisse sont fondées sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE⁷ (ci-après : MC OCDE). Seules les conventions fiscales traitant d'impôts directs sont potentiellement concernées par la règle PPT⁸.

1.2 Méthodologie

Il s'agira dans la présente contribution de soumettre la règle PPT à une analyse systématique et critique afin de clarifier son rôle et de délimiter sa portée en Suisse. L'exercice a également pour but de mieux déterminer les potentielles conséquences de cette nouvelle règle en Suisse. Nous commencerons par traiter de l'abus des CDI en général, puis couvrirons les aspects importants de l'Action BEPS n° 6 (ci-après : Action 6) et de la Convention BEPS, cette dernière étant le principal mode d'introduction de la règle PPT. Nous analyserons ensuite la règle PPT et la comparerons aux règles anti-abus préexistantes du droit fiscal international suisse, afin de discuter de leurs interactions et différences. À l'aide de la nouvelle édition du Commentaire MC OCDE, il sera également procédé à une étude de différentes situations où la règle PPT pourrait potentiellement intervenir afin de comparer leur traitement avant et après l'introduction de cette clause. Nous essaierons

¹ Un document listant les amendements et suppressions effectués est cependant disponible en français, cf. OCDE, Mise à jour 2017.

² cf. *infra* 1.3.4.

³ S'agissant du champ d'application temporel de la règle PPT cf. *infra* 3.1.2.1, 3.2 et 4.3.3.

⁴ À distinguer de la double imposition économique.

⁵ La double imposition (juridique) intercantonale est quant à elle interdite par l'art. 127 al. 3 Cst. La disposition est d'application directe.

⁶ Certaines CDI concernent également l'impôt sur la fortune, d'autres CDI traitent spécifiquement de l'élimination de la double imposition en matière d'impôts successoraux.

⁷ OBERSON, n^{os} 78 et 79.

⁸ Le terme « convention fiscale » doit ici être compris dans une conception plus large que celle d'une convention strictement bilatérale ayant pour but unique d'éliminer la double imposition ; l'art. 9 AEAI doit notamment être inclus dans cette conception.

notamment de déterminer quelle approche l'administration fiscale et les tribunaux devraient privilégier lors de l'application de la règle PPT. Enfin, nous concluons et prendrons position critique sur cette nouvelle règle.

1.3 L'abus des CDI

Avant d'aborder la règle PPT, il sied d'exposer brièvement le phénomène contre lequel cet instrument est censé lutter. L'abus des CDI (« *treaty abuse* » ; « *DBA⁹-Missbrauch* », « *Abkommensmissbrauch* » ; « *abuso delle convenzioni fiscali* »), ou pour reprendre la nomenclature employée par l'OCDE, *l'octroi inapproprié d'avantages prévus par une convention*¹⁰, est une notion vaste qui regroupe plusieurs états de fait. Dans le Rapport final de l'Action 6, l'abus de CDI est subdivisé en deux types de situations :

- 1) Les situations où une personne tente de contourner les limitations prévues dans une CDI¹¹ (chalandage fiscal) ;
- 2) Les situations où une personne tente de contourner des dispositions de droit fiscal interne par le biais d'avantages prévus dans une CDI¹² (« *rule shopping* »).

1.3.1 Le chalandage fiscal

Le chalandage fiscal (« *treaty shopping* ») au sens strict consiste en l'emploi de sociétés de relais ou de sociétés-tremplin. Ces structures sont considérées comme inappropriées car elles entraînent l'extension économique d'avantages conventionnels à des personnes résidentes d'États tiers, ce qui met en échec le principe de réciprocité inhérent à l'esprit bilatéral des CDI¹³. De surcroît, ce type de montage entraîne souvent une double non-imposition. Le phénomène a également pour effet de dissuader les États de ratifier des CDI dans la mesure où leurs résidents peuvent déjà obtenir des avantages conventionnels par le biais du chalandage fiscal¹⁴. L'exemple qui suit illustre le fonctionnement de ces structures :

Une société dans l'État T¹⁵ souhaite investir dans une société sise dans l'État S¹⁶, il n'y a cependant pas de CDI entre les États T et S, ce qui expose cet investissement à la double imposition. En revanche, les États R¹⁷ et S sont liés par une CDI, mais l'application de la CDI R-S est réservée aux résidents de ces deux États¹⁸. Profitant d'une deuxième CDI entre l'État R et l'État T, la société résidente de l'État T tente de contourner la CDI R-S

⁹ *Doppelbesteuerungsabkommen.*

¹⁰ OCDE, Rapport final de l'Action 6, par. 3.

¹¹ Id., par. 15.

¹² Ibid.

¹³ OCDE, Rapport sur les sociétés relais, par. 6 ; Commentaire MC OCDE, par. 4 *ad* art. 29.

¹⁴ OCDE, Rapport sur les sociétés relais, par. 7.

¹⁵ État tiers.

¹⁶ État de source.

¹⁷ État de résidence.

¹⁸ Art. 1^{er} MC OCDE.

en interposant une société, soit une société relais, dans l'État R, par le biais de laquelle elle investira ensuite dans la société résidente de l'État B.

Ainsi, la société relais obtient les avantages conventionnels prévus par la CDI R-S (par exemple une exemption ou une réduction de l'impôt prélevé à la source sur les dividendes, intérêts ou redevances issus de l'État S) et peut ensuite redistribuer les revenus en cause à la société résidente de l'État T, cette fois en bénéficiant des avantages prévus par la CDI R-T.

Ce type de structure peut également être mis en place par des contribuables lorsque l'État T bénéficie d'une CDI avec l'État S mais que celle-ci prévoit un taux d'imposition résiduel à la source moins favorable que celui prévu dans la CDI R-S.

Si le paiement est fait par une société relais, sous la forme de dividendes, l'on parle de relais direct (« *direct conduit* ») ; lorsque des intérêts sont versés par une société-tremplin, l'on parle de stratégie du tremplin (« *stepping stone* »). La principale distinction entre la technique du relais direct et la technique du tremplin est la déductibilité fiscale des intérêts¹⁹ qui réduit le bénéfice imposable de la société interposée, ce qui mène à une imposition nulle²⁰. Cette déductibilité conduit ainsi à une érosion de la base d'imposition²¹. Il est courant que les sociétés-tremplin exercent une activité pour d'autres sociétés, en général appartenant au même groupe, sises dans des États dont la fiscalité est moins favorable²².

1.3.2 Le rule shopping

Le *rule shopping* correspond aux situations de type 2²³, il s'agit dans ces cas pour le contribuable, de procéder à une opération afin de se voir appliquer une règle distributive²⁴ plutôt qu'une autre. Dans les situations relevant du *rule shopping*, le contribuable choisit entre les règles d'une même CDI.

Un exemple typique de *rule shopping* est le « *dividend stripping* » (« dépeillement de dividendes » ; « *Dividendenstripping* »). Ce procédé peut être expliqué comme suit : un résident de l'État R possède des actions dans une société sise dans l'État S. Le résident R a la possibilité de vendre ses participations, sans payer d'impôt sur le gain en capital²⁵, à un résident de l'État S. Le résident de l'État S se verse ensuite un dividende avec les

¹⁹ L'art. 24 par. 4 MC OCDE prévoit qu'une telle déduction doit être accordée pour les intérêts et redevances, nonobstant l'État de résidence du créancier, si le droit fiscal de l'État de source la prévoit pour les situations internes.

²⁰ DANON/DINH, n° 125 *ad art.* 1^{er}.

²¹ DE VRIES REILINGH, n° 190.

²² Id., n° 198.

²³ cf. *supra* 1.3.

²⁴ Art. 6 à 22 MC OCDE.

²⁵ L'art. 13 par. 5 MC OCDE attribue le droit d'imposer le gain en capital à l'État de résidence, certains États, comme la Suisse (art. 16 al. 3 LIFD) n'imposant pas le gain en capital [privé], la transaction est effectuée sans donner lieu à une perception d'impôt.

liquidités de la société cédée. Peu après le versement du dividende, la société est revendue au résident R pour un prix prédéterminé établi en fonction du dividende versé. Cette transaction permet au résident R de transformer un dividende, imposable dans l'État de source²⁶, en un gain en capital, imposable dans l'État de résidence²⁷.

1.3.3 Les restructurations abusives

Les restructurations abusives sont une variante du chalandage fiscal et du *rule shopping*. Dans ces situations, une restructuration est effectuée pour obtenir l'application d'une autre CDI (chalandage fiscal) ou d'une autre règle de la CDI applicable (*rule shopping*).

Si la restructuration tend au chalandage fiscal, l'opération consistera à transférer, depuis l'État T, des participations dans une société de l'État S à un résident de l'État R, afin que ce dernier obtienne des avantages conventionnels plus favorables en vertu de la CDI R-S. La situation relèvera notamment de l'abus lorsqu'un dividende de substance, payé avec des réserves préexistantes, est distribué²⁸, ou a fortiori si la société sise dans l'État S est liquidée après la cession des participations²⁹.

En Suisse, le Tribunal administratif fédéral a développé la théorie des « anciennes réserves » (« *Altreservenpraxis* ») qui intervient dans la situation susmentionnée³⁰. Lorsqu'un abus est identifié, la restructuration est ignorée et il est procédé à une requalification de l'état de fait. La requalification implique notamment que les avantages conventionnels ne sont pas uniquement refusés : les avantages prévus dans la CDI antérieurement applicable, dans la mesure où il en existe une, sont considérés et le taux résiduel d'imposition qui y est prévu est appliqué au contribuable³¹. La requalification est donc plus favorable pour le contribuable que le simple refus des avantages conventionnels, ce dernier menant à l'application du droit interne.

En effet, le droit interne suisse prévoit que l'impôt anticipé n'est remboursé qu'aux personnes qui étaient résidentes en Suisse³² au moment de l'échéance de dividendes ou d'intérêts soumis à cet impôt ; seule l'application d'un traité international, telle une CDI, peut mettre en échec cette limite prévue par le droit fédéral³³. Cette différenciation est d'autant plus importante que le taux d'imposition prévu en matière d'impôt anticipé pour les revenus de capitaux mobiliers s'élève à 35 %³⁴.

²⁶ Art. 10 par. 2 MC OCDE.

²⁷ Art. 13 par. 5 MC OCDE.

²⁸ DANON/OBRIST, p. 621.

²⁹ DANON/SALOMÉ, p. 214.

³⁰ Arrêt du TAF A-2744/2008 du 23 mars 2010.

³¹ DANON/OBRIST, p. 623.

³² Art. 22 al. 1 et 24 al. 2 LIA.

³³ Art. 5 al. 4 et 190 Cst.

³⁴ Art. 13 al. 1 let. a LIA.

Les restructurations abusives peuvent également intervenir dans le cadre des gains en capital. Dans ces situations, l'actionnaire d'une société déplace sa résidence dans un État où le gain en capital est exonéré ou peu imposé et qui dispose d'une CDI avec l'État de source³⁵. Les participations dans la société sont ensuite vendues ; le gain en capital n'étant en principe imposable que dans l'État de résidence³⁶, la transaction est effectuée avec une imposition très réduite, voire nulle. Les sociétés dont la valeur est majoritairement imputable à des biens immobiliers dans l'État de source sont partiellement exclues de ces opérations par des règles idoines³⁷.

Les restructurations abusives peuvent également intervenir par le biais du *rule shopping*. Il est prévu dans le MC OCDE et, du fait de l'influence de ce dernier, courant dans les CDI ratifiées par les États, que les règles distributives concernant les revenus issus de capitaux mobiliers³⁸, soient plus favorables si le résident qui demande l'allègement de l'impôt prélevé dans l'État de source est une société disposant d'une participation qualifiée³⁹. Ainsi, un contribuable résidant dans l'État de résidence peut essayer d'obtenir un taux d'imposition résiduel plus avantageux en transférant ses participations d'une société résidente de l'État de la source, à une société qu'il constitue dans l'État de résidence, afin que cette dernière obtienne les avantages conventionnels précités.

1.3.4 Les règles anti-abus

Les situations décrites ci-avant font l'objet de plusieurs règles anti-abus, qualifiées de clauses anti-abus spécifiques (« *specific anti-abuse rule* » abrégé « *SAAR* » ; « *spezifische Missbrauchsklausel* ») lorsqu'elles s'adressent à un type d'abus en particulier et dénommées clauses anti-abus générales (« *general anti-abuse rule* » abrégé « *GAAR* » ; « *allgemeine Missbrauchsklausel* ») lorsqu'elles ont pour fonction d'écarter les situations abusives de manière générale. Les règles anti-abus peuvent figurer dans des CDI (ou d'autres traités internationaux) ou relever du droit interne d'un État. Ces règles feront l'objet d'un développement approfondi dans la partie de cette contribution consacrée à l'articulation entre la règle PPT et les autres règles anti-abus⁴⁰.

³⁵ DANON/SALOMÉ, p. 214.

³⁶ Art. 13 par. 5 MC OCDE.

³⁷ Art. 13 par. 4 MC OCDE.

³⁸ Dividendes, intérêts et redevances ; art. 10, 11 et 12 MC OCDE.

³⁹ L'art. 10 par. 3 let. a MC OCDE prévoit que les dividendes versés à une société de capitaux qui détient au moins 25 % du capital de la société distributrice ne sont imposés qu'au taux de 5 % contre 15 % dans les autres cas.

⁴⁰ cf. *infra* 5.

2 L'Action BEPS n° 6

L'Action 6 est l'une des quinze actions prévues par le Plan d'action concernant l'érosion de la base de d'imposition et le transfert de bénéfices (ci-après « Plan BEPS »). Ce plan fut adopté par le G20 et l'OCDE en 2013, largement en raison de la perception de certains États qui considéraient que les pratiques fiscales d'autres États leur étaient nuisibles⁴¹. Les rapports finaux du Plan BEPS furent publiés en 2015. En tant que membre de l'OCDE, la Suisse a participé à ces travaux⁴².

L'objectif de l'Action 6 est d'élaborer des mesures anti-abus⁴³. L'Action 6 se distingue notamment en ce qu'elle prévoit des standards minimaux⁴⁴, que les États participant au Projet BEPS sont convenus⁴⁵ d'adopter lors de la signature de la Convention BEPS.

2.1 Mise en œuvre de l'Action 6

Les solutions présentées par le Plan BEPS pour contrer l'abus des CDI ont été introduites aux articles 6 à 11 de la Convention BEPS, dans la Partie III du traité, intitulée « *utilisation abusive des conventions fiscales* ». La Convention BEPS distingue les solutions en trois catégories de solutions : standards minimaux, clauses dites *opt-in* et clauses dites *opt-out*. Les clauses *opt-out* doivent faire l'objet d'une déclaration de la part de l'État signataire, à défaut de laquelle les clauses sont applicables ; les clauses *opt-in* ne sont applicables que si l'État signataire en fait la demande expresse.

2.1.1 Les standards minimaux de l'Action 6

2.1.1.1 Modification du préambule des CDI

Le standard minimum de l'Action 6 est binaire. Il prévoit premièrement la révision du préambule des CDI afin qu'y figure une déclaration commune de l'intention des parties d'éliminer la double imposition sans créer de possibilité de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale, résultant notamment du *treaty shopping*⁴⁶. La Suisse était antérieurement d'avis que les CDI n'avaient pas pour but de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale⁴⁷, cette position a cependant été abandonnée en 2017.

⁴¹ HATTINGH, Impact, p. 235.

⁴² RO 1961 883, p. 892.

⁴³ OCDE, Rapport final de l'Action 6, par. 2 et 3.

⁴⁴ Seules les Action BEPS n°s 5, 6, 13 et 14 contiennent des standards minimaux.

⁴⁵ Sans matérialisation dans un traité ou un acte législatif, les Actions BEPS ne relèvent que de la *soft law*.

⁴⁶ OCDE, Note explicative, par. 75.

⁴⁷ Commentaire MC OCDE 2014, par. 27.9 *ad art.* 1^{er}.

Le texte du préambule modifié est prévu à l'article 6, paragraphe 1 de la Convention BEPS. Les États sont libres de l'adopter par le biais de la Convention BEPS ou par révision spécifique de leurs CDI :

« *Entendant éliminer la double imposition à l'égard d'impôts visés par la présente Convention, et ce, sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale/évitement fiscal⁴⁸ (résultant notamment de la mise en place de stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir des allègements prévus dans la présente convention au bénéfice indirect de résidents de juridictions [sic] tierces),⁴⁹ ».*

Ce préambule vient remplacer les préambules antérieurs ou est introduit dans les conventions qui en étaient dépourvues⁵⁰. Il est également possible⁵¹ (clause *opt-in*) d'inclure dans le préambule des conventions couvertes l'option prévue à l'article 6, paragraphe 3 de la Convention BEPS : « *Soucieux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale,* ». La Suisse a décidé d'intégrer cet incipit⁵².

La pertinence d'une modification du préambule d'une CDI peut sembler mineure. En effet, le préambule d'un traité n'est pas une disposition et aucun droit ou avantage conventionnel n'en découle directement. Toutefois, le préambule intervient pour déterminer le but et l'objet d'un traité⁵³, qui doivent être considérés lors de l'interprétation d'une CDI⁵⁴ et, a fortiori, d'une disposition d'une convention fiscale qui, comme la règle PPT⁵⁵, fait référence à l'objet et au but des dispositions du traité⁵⁶.

Cependant, une partie de la doctrine est d'avis que cette modification du préambule ne devrait pas mener à interpréter à tout prix chaque traité de manière à atteindre un objectif de prévention de l'évasion fiscale⁵⁷. Danon et De Broe relèvent à cet égard que le préambule d'un traité n'est qu'un seul des éléments qu'il faut prendre en compte aux fins d'une interprétation et qu'un préambule ne permet en aucun cas d'outrepasser une disposition conventionnelle⁵⁸. Concernant la règle PPT, d'autres auteurs ajoutent qu'il existe une nuance entre le but et l'objet d'une convention et le but et l'objet d'une disposition d'une CDI⁵⁹.

⁴⁸ Les États peuvent choisir entre fraude fiscale et évitement fiscal.

⁴⁹ Art. 6 par. 1 Convention BEPS.

⁵⁰ Art. 6 par. 2 Convention BEPS.

⁵¹ Art. 6 par. 6 Convention BEPS.

⁵² DFF, Liste des réserves et notifications, p. 7.

⁵³ Art. 31 par. 2 CV.

⁵⁴ Art. 31 par. 1 CV ; OCDE, Rapport final de l'Action 6, par. 74.

⁵⁵ cf. *infra* 4.4.

⁵⁶ Commentaire MC OCDE, par. 16.2 *ad* Introduction.

⁵⁷ DANON, Treaty Abuse, p. 40.

⁵⁸ DANON, Treaty Abuse, p. 40 ; DE BROE, pp. 203-204.

⁵⁹ BÁEZ MORENO, p. 437.

2.1.1.2 Introduction d'une règle anti-abus dans les CDI

En seconde partie du standard minimum de l'Action 6, figure l'introduction d'une règle anti-abus dans les conventions fiscales. Il est toutefois précisé dans le rapport final de l'Action 6 que les États disposent d'un choix entre trois règles anti-abus alternatives afin de mettre en œuvre ce standard minimum⁶⁰ :

- 1) Une règle faisant référence aux objets principaux des montages ou transactions (il s'agit du *principal purpose test* (PPT), soit le « critère des objets principaux ») ;
ou
- 2) Une combinaison⁶¹ entre la règle PPT d'une part et une règle simplifiée de limitation des avantages (règle dite « LOB⁶² » ou « SLOB ; *simplified LOB* ») ou une règle LOB détaillée d'autre part ; ou
- 3) Une règle LOB complétée par un mécanisme visant le financement par des sociétés relais (« *anti-conduit mechanism* ») qui ne sont pas déjà traités dans la CDI en question.

Les trois options précitées ne s'appliquent à toutes les CDI ratifiées par un État signataire du fait de la seule volonté de ce dernier. En effet, pour qu'une des possibilités soit applicable il faut que les deux États parties désignent une même règle comme règle choisie ; en cas d'asymétrie c'est la règle PPT (option 1) qui est applicable. Nous traiterons de l'interaction entre la règle LOB et la règle PPT, du moins de la détermination de la règle applicable, dans la section dédiée aux conflits de normes avec le PPT⁶³. Il convient de relever que la grande majorité des États signataires de la Convention BEPS, dont la Suisse⁶⁴, ont choisi d'adopter uniquement la règle PPT⁶⁵.

2.1.2 Les recommandations de l'Action 6

Les recommandations prévues dans l'Action 6 et reprises dans la Convention BEPS⁶⁶, sont entièrement facultatives⁶⁷. Comme d'autres États, la Suisse a fait le choix de ne pas reprendre ces recommandations, en formulant des réserves lors de la signature de la convention (*opt-out*)⁶⁸. Il n'est cependant pas exclu qu'à l'avenir la Suisse renonce à ces réserves. Les règles en question sont les suivantes : une règle traitant des transactions relatives au transfert de dividendes⁶⁹, une règle sur les gains en capital⁷⁰, une règle anti-

⁶⁰ OCDE, Note explicative, par. 89 ; OCDE, Rapport final de l'Action 6, par. 22.

⁶¹ Art. 7 par. 6 Convention BEPS.

⁶² *Limitation on benefits*, ce type de règle figure notamment à l'art. 22 de l'US Model ; on la trouve à l'art. 22 de la CDI entre la Suisse et les États-Unis (RS 0.672.933.61).

⁶³ cf. *infra* 5.7.

⁶⁴ DFF, Liste des réserves et notifications, p. 7.

⁶⁵ cf. tableau in : DANON/SALOMÉ, pp. 210-211.

⁶⁶ Art. 8, 9, 10 et 11 Convention BEPS.

⁶⁷ Art. 8 par. 3 let. a ; art. 9 par. 6 let. a, art. 10 par. 5 let. a et art. 11 par. 3 let. a Convention BEPS.

⁶⁸ DFF, Liste des réserves et notifications, p. 8.

⁶⁹ Art. 8 Convention BEPS.

⁷⁰ Art. 9 Convention BEPS.

abus concernant les établissements stables⁷¹ et une règle permettant aux États d'imposer leurs résidents dans certaines situations (clause de sauvegarde ; « *saving clause* »)⁷².

⁷¹ Art. 10 Convention BEPS.

⁷² Art. 11 Convention BEPS.

3 La Convention BEPS

La Convention BEPS est un instrument multilatéral⁷³ développé dans le cadre de l'Action BEPS n° 15. En 2015, l'OCDE expliquait qu'une « *négociation multilatérale permettrait de surmonter l'obstacle que représenteraient des négociations bilatérales fastidieuses et de gagner en efficacité*⁷⁴. » Il convient d'analyser la nature et l'adoption de ce traité car il s'agit, pour l'instant, du principal mode d'introduction de la règle PPT à travers le globe et, dans une moindre mesure, en Suisse.

3.1 Procédure d'adoption et nature de la Convention BEPS

Après avoir été adoptée par l'OCDE, la Convention BEPS fut signée par la Suisse le 7 juin 2017. Le traité est soumis à la procédure ordinaire d'adoption, ce qui implique notamment une consultation⁷⁵ ; le Conseil fédéral l'a organisée du 20 décembre 2017 au 9 avril 2018⁷⁶. La Convention BEPS devra être avalisée par l'Assemblée fédérale avant d'être ratifiée par le Conseil fédéral⁷⁷ et pourra ensuite faire l'objet d'un éventuel referendum facultatif⁷⁸.

Malgré l'engouement observé – 83 États ont déjà signé la Convention⁷⁹ et cinq pays supplémentaires ont annoncé leur intention de faire de même⁸⁰ – l'adhésion à la Convention BEPS, même en cas de participation aux travaux préparatoires, est facultative⁸¹ ; certains des États qui ont participé au Projet BEPS figurent d'ailleurs sur la liste des absents⁸².

3.1.1 Position des États-Unis

Parmi les États participant au Projet BEPS mais qui n'envisagent pas de signer la Convention BEPS, les États-Unis sont notamment d'avis que leur réseau de CDI est déjà conforme aux standards minimaux du Projet BEPS⁸³. Cette position est en partie légitimée par le fait qu'un certain nombre des règles optionnelles de la Convention BEPS trouvent leur origine dans la politique et la pratique en matière de CDI des États-Unis⁸⁴. Les États-

⁷³ La Convention BEPS est également connue sous le nom d'Instrument multilatéral (IM) ; l'abréviation « MLI » pour *BEPS Multilateral Instrument* est souvent employée dans la doctrine anglophone.

⁷⁴ OCDE, Rapport final de l'Action 15, p. 19, par. 12.

⁷⁵ Art. 3 al. 1 let. c LCo.

⁷⁶ SFI, Communiqué du 20.12.2017.

⁷⁷ Art. 184 al. 2 Cst.

⁷⁸ Art. 141 al. 1 let. d ch. 3 Cst.

⁷⁹ OCDE, Liste des signataires (état au 29 juin 2018).

⁸⁰ OCDE, Liste des signataires (état au 29 juin 2018), p. 4 ; Les États suivants ont annoncé leur intention de ratifier la Convention BEPS : Algérie, Liban, Oman, Swaziland et Thaïlande.

⁸¹ OCDE, Rapport final de l'Action 15, p. 10.

⁸² Les États-Unis (membre du G20 et de l'OCDE) ; le Brésil et l'Arabie saoudite (membres du G20).

⁸³ LANG, p. 664.

⁸⁴ HATTINGH, Impact, p. 235.

Unis sont également hostiles à l'introduction de règles semblables à la règle PPT⁸⁵ et privilégient les règles LOB.

3.1.2 Position de la Suisse

3.1.2.1 Introduction du PPT par le biais de la Convention BEPS

La nature de la Convention BEPS ne fait pas l'objet d'un consensus parmi les États signataires. La position de l'OCDE est que la Convention BEPS est un traité parallèle aux CDI qu'elle modifie⁸⁶. Un avis plus minoritaire est que la Convention BEPS est un protocole d'amendement et qu'une nouvelle version consolidée de la CDI modifiée doit être publiée après la ratification⁸⁷.

Cette dernière approche est notamment privilégiée par la Suisse, au motif que le recueil systématique doit, pour des raisons de sécurité du droit, contenir le droit tel qu'il est applicable, c'est-à-dire de façon consolidée, ce que deux traités parallèles (la Convention BEPS et une CDI modifiée par cette première) serait de nature à heurter. Selon cette conception, des accords subséquents sur la teneur exacte de la CDI modifiée sont nécessaires pour mettre en œuvre la Convention BEPS. La Suisse est d'avis que ces accords subséquents ne sont pas des protocoles d'amendement, car ils sont fondés sur la Convention BEPS qui revêt ce rôle. Partant, ces accords subséquents *sui generis*⁸⁸ seraient dénués de toute portée juridique autonome⁸⁹. D'autres États semblent également privilégier une approche bilatérale⁹⁰.

La Convention BEPS, bien qu'étant un accord multilatéral, ne s'applique pas à une CDI sous-jacente à la seule condition d'avoir été ratifiée par les deux États concernés. En effet, la Convention BEPS prévoit qu'elle n'est applicable à une CDI que si les deux États parties à celle-ci l'ont désigné comme « convention fiscale couverte »⁹¹. La Suisse n'a indiqué que quatorze CDI comme étant couvertes par la Convention BEPS⁹² sur un total de 93 CDI portant sur les impôts directs⁹³. Parmi les CDI ratifiées par la Suisse, 64 concernent des États également parties à la Convention BEPS⁹⁴.

⁸⁵ LANG, p. 664.

⁸⁶ OCDE, Rapport final de l'Action 15, par. 19.

⁸⁷ DFF, Rapport explicatif, pp. 4-5.

⁸⁸ Nous sommes, à l'instar du DFF, incapable de qualifier (autrement) ces accords.

⁸⁹ DFF, Rapport explicatif, p. 5.

⁹⁰ HATTINGH, Impact, p. 236.

⁹¹ Art. 1^{er} *cum* art. 2 par. 1 let. a ch. ii Convention BEPS.

⁹² Afrique du Sud ; Argentine ; Autriche ; Chili ; Islande ; Inde ; Italie ; Liechtenstein ; Lituanie ; Luxembourg ; Pologne ; Portugal ; Tchèque et Turquie.

⁹³ État au 30 juin 2018 : La Suisse est liée par 93 CDI portant sur les impôts directs, lesquelles couvrent 105 États et territoires. Ce total tient compte de l'art. 9 AEAI (RS 0.641.926.81) et de l'Accord privé en vue d'éviter les doubles impositions entre la Suisse et Taiwan, bien que cet acte ne soit pas un traité (cf. FF 2011 8587 et RS 672.3).

⁹⁴ OCDE, Liste des signataires (état au 29 juin 2018).

Il convient cependant de relever que ce nombre limité de conventions couvertes est imputable, en partie, à la position de la Suisse, qui, tout en reconnaissant que la Convention BEPS modifie les conventions fiscales couvertes, considère que la Convention BEPS a le même effet qu'un protocole d'amendement *traditionnel*⁹⁵. Cette conception mène la Suisse à réviser les conventions concernées directement, en application de la Convention BEPS, uniquement avec les États signataires qui partagent cette position, les autres États n'étant pas disposés à modifier la CDI directement. Quatorze États ont accepté de « *s'accorder avec la Suisse sur la teneur exacte des modifications à apporter aux dispositions des CDI existantes* »⁹⁶. Certains États n'ont pas encore déterminé quelle nature il sied de reconnaître à la Convention BEPS⁹⁷. Ainsi, il est concevable qu'à l'avenir des CDI supplémentaires soient reconnues comme « conventions fiscales couvertes » par la Suisse.

3.2 Introduction du PPT en dehors de la Convention BEPS

Depuis le 11 septembre 2015, le Département fédéral des finances (ci-après DFF) a pour consigne d'inclure une clause anti-abus générale sous la forme d'une règle PPT lors de la révision ou de la conclusion de CDI⁹⁸. Cinq nouvelles CDI avec une règle PPT ont été signées par la Suisse (Arabie saoudite⁹⁹, Brésil¹⁰⁰, Pakistan¹⁰¹, Kosovo¹⁰² et Zambie¹⁰³) et les CDI avec la Lettonie et le Royaume-Uni sont en cours de révision afin que des clauses PPT y soient incluses¹⁰⁴. Les CDI et les protocoles d'amendement précités n'ont pas encore été ratifiés¹⁰⁵.

Il convient ici de rappeler que le Brésil et l'Arabie saoudite n'ont pas signé la Convention BEPS¹⁰⁶. D'après la doctrine nationale, il serait improbable que le Brésil signe la Convention BEPS¹⁰⁷. De surcroît, la CDI entre la Suisse et le Brésil risque de connaître un processus de ratification extrêmement lent¹⁰⁸. Ce type de contingence nuit considérablement à la décision des autorités suisses d'envisager la Convention BEPS comme modèle de protocole d'amendement à des CDI existantes. En effet, il n'est pas rare que la ratification d'un traité individuel, portant moins d'importance qu'un instrument majeur, tel

⁹⁵ DFF, Rapport explicatif, p. 5.

⁹⁶ DFF, Communiqué du 7.06.2017.

⁹⁷ DFF, Rapport explicatif, p. 7.

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ Art. 28 par. 1 CDI SAU.

¹⁰⁰ Art. 27 par. 1 CDI BRA.

¹⁰¹ Art. 26 par. 1 CDI PAK.

¹⁰² Art. 21 par. 1 CDI Kosovo.

¹⁰³ Art. 21 CDI ZMB ; selon l'art. 27 par. 3 la nouvelle CDI remplacera l'extension (RS 0.672.936.711.1) de la CDI de 1954 entre la Suisse et le Royaume-Uni (RS 0.672.936.711) dont la Zambie bénéficiait.

¹⁰⁴ Protocole CDI LVA : la règle PPT figurera à l'art. 22a par. 1 de la CDI ; Protocole CDI GBR : la règle PPT figurera à l'art. 27a de la CDI. Par conséquent, les règles anti-abus prévues dans la version actuelle de la CDI GBR seront supprimées.

¹⁰⁵ État au 30 juin 2018.

¹⁰⁶ OCDE, Liste des signataires (état au 29 juin 2018).

¹⁰⁷ DE LIMA CARVALHO, p. 233.

¹⁰⁸ Id., p. 231.

que la Convention BEPS, s'avère être un exercice fastidieux dont les chances d'aboutissement sont faibles^{109, 110}. Cependant, la Suisse s'est récemment montrée capable de négocier rapidement un grand nombre de CDI pour y inclure des normes sur l'échange de renseignements¹¹¹ ; le procédé devrait également être facilité par l'introduction dans le MC OCDE de la règle PPT¹¹², certes couplée avec une règle LOB¹¹³.

¹⁰⁹ KLEIST, p. 825.

¹¹⁰ Exemple notoire, le Protocole de révision du 23 septembre 2009 de la CDI entre les États-Unis et la Suisse qui n'a toujours pas été ratifié par le Sénat des États-Unis (cf. <<https://www.state.gov/s/l/treaty/pending/>> et <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-29183.html>).

¹¹¹ DANON / SCHELLING, p. 208.

¹¹² Art. 29 par. 9 MC OCDE.

¹¹³ Art. 29 MC OCDE.

4 Le Principal Purpose Test

4.1 La règle PPT

La règle du critère de l'objet principal (*principal purpose test*, ci-après : PPT ; règle PPT) figure à l'article 7, paragraphe 1 de la Convention BEPS et, depuis la modification de 2017, à l'article 29, paragraphe 9 du MC OCDE. À l'avenir, les CDI conclues sur la base du MC OCDE reprendront donc en principe cette règle¹¹⁴. La règle PPT s'énonce comme suit dans la Convention BEPS :

« Nonobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte.¹¹⁵ »

La grande majorité des États signataires de la Convention BEPS ont opté pour la règle PTT¹¹⁶. Cependant, l'article 29 du MC OCDE prévoit, depuis 2017, non pas une règle PPT simple mais une règle PPT couplée d'une règle LOB. Cela est curieux dans la mesure où aucun État ayant préféré le PPT dans le cadre de la Convention BEPS n'a formulé de réserves, au sujet de cette nouvelle disposition, dans le Commentaire du MC OCDE¹¹⁷.

La Convention BEPS étant authentique en anglais¹¹⁸ et en français¹¹⁹, il est intéressant d'également citer la règle PPT telle qu'elle s'énonce en anglais :

« Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement¹²⁰. »

¹¹⁴ La Suisse intègre une règle PPT aux CDI depuis 2015 ; cf. DFF, Rapport explicatif, p. 7, ch. 2

¹¹⁵ Art. 7 par. 1 Convention BEPS. Notre emphase.

¹¹⁶ cf. *supra* 2.1.1.2.

¹¹⁷ HATTINGH, Impact, p. 238.

¹¹⁸ Un très grand nombre de CDI ratifiées par la Suisse ont également l'anglais pour langue authentique ; il est souvent prévu que la version anglaise prime en cas de divergence entre les deux autres langues authentiques.

¹¹⁹ L'anglais et le français sont les deux langues officielles de l'OCDE et ont été désignées comme langues authentiques de la Convention BEPS. Cependant, certaines sources indiquent que les négociations et la rédaction de la Convention BEPS se sont tenues en anglais et que la version française n'est qu'une traduction subséquente, cf. SCHUCH/VAN WEST, p. 80 et références citées.

¹²⁰ Art. 7 par. 1 Convention BEPS ; art. 29 par. 9 MC OCDE. Notre emphase.

4.2 Origine du PPT et Principe directeur

L'OCDE est d'avis que la règle PPT n'est qu'une codification du principe directeur¹²¹, lequel figure depuis 2003 dans le Commentaire de l'article premier du MC OCDE. Le principe directeur est formulé comme suit :

« (...) un principe directeur est que les avantages d'une convention de double imposition ne doivent pas être accordés lorsqu'un des objets principaux de certaines transactions ou opérations est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes¹²². »

Malgré la position adoptée par l'OCDE, il est manifeste, en comparant les deux textes, que le principe directeur n'est pas formulé de manière identique à la règle PPT¹²³. Les deux différences évidentes sont l'absence du terme « *nonobstant* » dans la règle du principe directeur et la réserve prévue à l'article 7, paragraphe 1 *in fine* de la Convention BEPS : « *à moins qu'il ne soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte* ».

Partant, bien que le principe directeur soit en partie à l'origine de la règle PPT, il est à notre sens erroné de considérer cette dernière comme une simple codification du premier. En raison de la relation particulière entre la règle PPT et le principe directeur, nous traiterons des deux règles en parallèle.

4.3 Champ d'application du PPT

Avant d'analyser la règle PPT en tant que telle, il nous semble judicieux de délimiter son champ d'application.

4.3.1 Champ d'application conventionnel

Comme indiqué précédemment, quatorze CDI ont été désignées par la Suisse comme étant couvertes par la Convention BEPS, les États parties à ces CDI ont accepté de procéder à une modification ad hoc des traités. À ces « conventions couvertes », s'ajoutent sept CDI qui ont été signées ou modifiées par la Suisse. Il va de soi que la règle PPT est uniquement applicable si une convention en vigueur la prévoit entre la Suisse et un autre État, ce qui n'est pas encore d'actualité¹²⁴. Néanmoins, il est envisageable que le nombre

¹²¹ Commentaire MC OCDE, par. 117 *ad art.* 1^{er} ; OCDE, Rapport final de l'Action 6, p. 60, par. 4 *ad art.* X par. 7

¹²² Commentaire MC OCDE, par. 9.5 *ad art.*

¹²³ DANON, Treaty Abuse, p. 42.

¹²⁴ État au 30 juin 2018.

de conventions concernées augmentera substantiellement et que les modifications apportées à celles-ci entreront en vigueur dans un futur proche. Nous renvoyons pour le surplus à nos commentaires précédents¹²⁵.

4.3.1.1 Application de la règle PPT à l'article 9 de l'AEAI

Le DFF est d'avis que la Convention BEPS, notamment la règle PPT, s'applique à l'article 9 de l'AEAI¹²⁶ en raison de la réserve prévue dans cette disposition¹²⁷, aux termes de laquelle les avantages conventionnels sont accordés « *sans préjudice de l'application des dispositions de la législation nationale ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse et dans les Etats membres (...)* »¹²⁸. Le raisonnement de l'administration semble fondé dans la mesure où l'article 7, paragraphe 1 – la règle PPT figurant dans la Convention BEPS – est une disposition qui vise à prévenir l'utilisation abusive des CDI. Cependant, le DFF demeure imprécis dans ses explications.

À notre avis, la position du DFF doit être suivie, sous réserve d'une cautèle importante : la CDI sous-jacente à l'article 9 de l'AEAI doit être désignée comme une « convention couverte » au sens de l'article premier de la Convention BEPS. À défaut de désignation, la Convention BEPS n'est, selon nous, pas applicable. En effet, la réserve qui est faite aux paragraphes 1 et 2 *in initio* de l'article 9 ne saurait être comprise comme incluant les dispositions figurant dans une Convention auquel un des États en cause n'est pas partie.

Il est de surcroît curieux de constater que le DFF ne semble pas exiger que les modifications apportées par la Convention BEPS à la CDI sous-jacente à l'article 9 de l'AEAI soient consolidées formellement, alors que la Suisse a justement adopté cette position vis-à-vis des conventions désignées comme « couvertes » par la Convention BEPS¹²⁹. En d'autres termes, la Suisse n'accepte de considérer une convention comme étant couverte qu'à la condition que l'autre État partie au traité soit d'accord d'amender formellement la CDI en cause. Cependant, le DFF semble être d'avis que la Convention BEPS est applicable à tous les États de l'Union Européenne, qui l'ont certes tous signée¹³⁰, mais qui n'ont pas encore tous indiqué leurs conventions fiscales bilatérales avec la Suisse comme étant « couvertes ».

Il est toutefois probable que le standard minimum concrétisé par le PPT soit introduit dans toutes les CDI que la Suisse a ratifiées avec les États membres de l'Union européenne, mais il sied rappeler que tel n'est pas encore le cas : seules sept des vingt-huit CDI avec des États européens sont couvertes par la Convention BEPS¹³¹, total auquel l'on peut

¹²⁵ cf. *supra* 3.

¹²⁶ RS 0.641.926.81. Anciennement art. 15 de l'Accord sur la Fiscalité de l'épargne.

¹²⁷ DFF, Rapport explicatif, p. 8.

¹²⁸ Art. 9 par. 1 et par. 2 AEAI.

¹²⁹ DFF, Rapport explicatif, *comparer* pp. 8 et 9.

¹³⁰ Nous partons du principe que les États membres de l'Union européenne ratifieront tous la Convention BEPS.

¹³¹ Actuellement, les CDI avec l'Autriche, l'Italie, la Lituanie, le Luxembourg, la Pologne, le Portugal et la Tchéquie sont des conventions couvertes par la Convention BEPS.

ajouter les protocoles d'amendement, introduisant une règle PPT dans les CDI, signés par la Suisse avec le Royaume-Uni et la Lettonie. Ainsi, nous sommes d'avis que la Convention BEPS, du moins son article 7, paragraphe 1, n'est pour l'heure applicable à l'article 9 AEAI que pour autant que la relation en cause concerne l'un des sept États européens concernés.

4.3.2 Champ d'application matériel

Il s'agira ici de délimiter le champ d'application matériel de la règle PPT, soit les situations dans lesquelles cette règle pourra intervenir. La position de l'OCDE était initialement que la règle PPT avait été conçue pour contrer tous les types de chalandage fiscal¹³².

4.3.2.1 La notion d'avantage conventionnel

La règle PPT se réfère à l'*avantage* conventionnel prévu dans une CDI. Selon l'OCDE, le terme « avantage » correspond à toute forme de limitation de l'imposition de l'État de source, soit la réduction, l'exonération, le report ou le remboursement d'impôt, prévue aux articles 6 à 22 du MC OCDE¹³³. L'OCDE considère que l'élimination de la double imposition¹³⁴ et la règle préventive de discrimination¹³⁵ envers les ressortissants et résidents de l'autre État sont également des avantages conventionnels et ajoute que « *toute autre limitation similaire* » à ces limitations est potentiellement couverte par la règle PPT¹³⁶. Les limitations en cause sont notamment les règles de limitations de l'imposition des dividendes¹³⁷, intérêts¹³⁸, redevances¹³⁹, gains en capital (sur les biens mobiliers)¹⁴⁰ ainsi que toutes les autres limitations ad hoc prévues dans une CDI¹⁴¹.

Les avantages de nature procédurale qui sont accordés à un contribuable, notamment la procédure amiable¹⁴² et l'arbitrage¹⁴³ prévus par le MC OCDE, échappent au champ d'application matériel de la règle PPT car il ne s'agit pas à proprement parler d'*autres limitations similaires*¹⁴⁴. Une partie de la doctrine considère cependant que l'arbitrage peut faire l'objet d'une restriction s'il n'a pas été prévu expressément que l'arbitrage était exclu du champ d'application du PPT¹⁴⁵.

¹³² OCDE, Rapport final de l'Action 6, par. 19, 24, 26 et 27.

¹³³ Commentaire MC OCDE, par. 175 *ad* art. 29.

¹³⁴ Art. 23 MC OCDE.

¹³⁵ Art. 24 MC OCDE.

¹³⁶ Commentaire MC OCDE, par. 175 *ad* art. 29.

¹³⁷ Art. 10 MC OCDE.

¹³⁸ Art. 11 MC OCDE.

¹³⁹ Art. 12 MC OCDE.

¹⁴⁰ Art. 13 MC OCDE.

¹⁴¹ Commentaire MC OCDE, par. 175 *ad* art. 29.

¹⁴² Art. 25 par. 1 MC OCDE.

¹⁴³ Art. 25 par. 5 MC OCDE.

¹⁴⁴ CHAND, Analysis, p. 22.

¹⁴⁵ DE BROE, p. 221.

Le terme avantage exclut également les règles traitant du champ d'application de la CDI¹⁴⁶ et les dispositions listant des définitions¹⁴⁷. En effet, ces articles n'attribuent aucun avantage par eux-mêmes et n'ont d'effet que s'ils sont appliqués avec les règles distributrices¹⁴⁸.

Un avantage conventionnel découle généralement de la différence entre le traitement prévu par la CDI et le régime de droit interne. Cependant l'avantage peut également résulter du différentiel d'imposition obtenu en comparaison avec une autre règle de la CDI dont l'applicabilité n'est pas contestée¹⁴⁹.

L'avantage auquel se réfère la règle PPT est strictement conventionnel. Ainsi, un avantage qui serait accordé par une autre convention ou qui est issue du droit interne, comme la réduction pour participations¹⁵⁰, ne saurait être remis en cause¹⁵¹.

La doctrine a débattu de la question de la relativité du terme « avantage », soit s'il devait être compris comme étant relatif à l'imposition dans un seul État partie ou si l'imposition globale, dans les deux États, devait être considérée¹⁵². Nous sommes d'avis qu'il faut comprendre par « avantage » uniquement les réductions d'impôt que l'État de source doit concéder en vertu des règles de partage prévues dans la CDI¹⁵³.

4.3.2.2 Application aux montages et transactions

Après avoir délimité les règles soumises au champ d'application du PPT, il faut encore déterminer quelles sont les situations dans lesquelles la règle PPT est censée intervenir. La doctrine considère que la règle PPT s'applique aux restructurations abusives ainsi qu'aux structures de relais¹⁵⁴. Ainsi, la règle PPT couvre à la fois les montages et les transactions. Selon le Commentaire du MC OCDE, il faut interpréter ces termes au sens large et notamment y inclure tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, indépendamment de leur « force exécutoire »¹⁵⁵. Le Commentaire cite également en exemple des mesures prises par un contribuable pour faire valoir que sa résidence a changée¹⁵⁶. À la lecture du Commentaire, il nous paraît manifeste que la volonté de l'OCDE est de faire de la règle PPT une clause anti-abus à la portée la plus générale possible.

¹⁴⁶ Art. 1^{er} et 2 MC OCDE.

¹⁴⁷ Art. 3, 4 et 5 MC OCDE.

¹⁴⁸ CHAND, *Analysis*, p. 22 ; DE BROE/LUTS, p. 131 ; LANG, p. 657.

¹⁴⁹ LANG, p. 657

¹⁵⁰ Art. 69 et 70 LIFD.

¹⁵¹ DANON, *Treaty Abuse*, p. 43 ; DE BROE, p. 208.

¹⁵² DE BROE, p. 208 ; LANG *Action 6*, p. 657.

¹⁵³ DANON, *Treaty Abuse*, p. 43 ; DE BROE, p. 208.

¹⁵⁴ DANON, *Treaty Abuse*, p. 43.

¹⁵⁵ Commentaire MC OCDE, par. 177 *ad art.* 29.

¹⁵⁶ *Ibid.*

Le Commentaire indique également que la règle PPT est applicable à des situations d'abus pour lesquelles la Convention BEPS prévoit des règles spécifiques, certes optionnelles. Ainsi, dans les États qui, comme la Suisse, ont émis des réserves et ont choisi de ne pas reprendre ces règles spécifiques, le PPT voit son champ d'application élargi aux états de fait concernant notamment les transactions de transfert de dividendes¹⁵⁷ et les situations d'abus en lien avec les gains en capital¹⁵⁸. L'on constate aussi que le Commentaire qualifie la plupart de ces situations abusives de « restructurations abusives » et non de structures de relais¹⁵⁹, cependant, les sociétés relais sont également citées parmi les exemples du champ d'application de la règle PPT¹⁶⁰.

La nature du montage ou de la transaction n'est pas qualifiée comme devant être nécessairement abusive dans le texte de la règle PPT. Danon est d'avis qu'en l'absence de disposition expresse, l'on peut automatiquement exclure l'application de la règle PPT du simple fait qu'un montage ne conduit pas une situation fiscale plus favorable¹⁶¹. Cette position a notamment été partagée par un tribunal américain dans la décision *Starr v. US*¹⁶². L'auteur susmentionné est cependant d'avis qu'une requalification s'impose dans les cas où les avantages conventionnels sont refusés¹⁶³.

4.3.3 Champ d'application temporel

Le champ d'application temporel de la règle PPT variera selon qu'elle est introduite par le biais de la Convention BEPS ou par un amendement spécifique à une CDI. Dans ce deuxième cas, la règle PPT ne sera applicable que lorsqu'une CDI comportant cette règle sera en vigueur, soit après sa ratification par le Conseil fédéral et l'autorité compétente de l'autre État.

À la suite du cinquième dépôt d'instruments de ratification de la Convention BEPS, intervenu le 22 mars 2018¹⁶⁴, le traité entrera en vigueur le 1^{er} juillet 2018 pour les cinq premiers États qui l'ont ratifié¹⁶⁵. La Suisse n'a pas encore ratifié la convention et par conséquent celle-ci ne sera pas encore applicable à la Suisse à cette date. Une fois la Convention BEPS ratifiée¹⁶⁶ par le Conseil fédéral, la convention entrera en vigueur le premier jour du mois qui suivra un délai de trois mois calendaires à compter de la ratification¹⁶⁷.

¹⁵⁷ Art. 8 Convention BEPS.

¹⁵⁸ Art. 9 Convention BEPS.

¹⁵⁹ DANON, Treaty Abuse, p. 43.

¹⁶⁰ Commentaire MC OCDE, par. 182 *ad* art. 29.

¹⁶¹ DANON, Relevance, p. 23.

¹⁶² *Starr International Co. Inc. v. US*, in : ITLR, vol. 20, p. 94.

¹⁶³ DANON, Treaty Abuse, pp. 50-52.

¹⁶⁴ OCDE, Liste des signataires (état au 29 juin 2018), p. 3 (Slovénie).

¹⁶⁵ Art. 34 par. 1 Convention BEPS.

¹⁶⁶ Art. 27 par. 2 Convention BEPS.

¹⁶⁷ Art. 34 par. 2 Convention BEPS.

Une fois ratifiée, la Convention BEPS ne sera cependant pas tout de suite applicable, il faudra encore que l'État partie à la convention couverte ait également ratifié la Convention BEPS¹⁶⁸. La Convention BEPS prévoit également différentes modalités d'entrée en vigueur selon le type d'impôt concerné. En d'autres termes, la ratification et l'entrée en vigueur ne correspondent pas nécessairement à la date à partir de laquelle la règle PPT est applicable. Les faits générateurs d'impôts devront s'être produits lors de l'année civile suivant l'entrée en vigueur, ce qui implique notamment qu'une applicabilité de la Convention BEPS pour l'exercice fiscal 2019 est exclue pour la Suisse dans la mesure où une applicabilité au 1^{er} janvier 2019 aurait nécessité que la convention soit ratifiée le 30 juin au plus tard¹⁶⁹.

Les impôts prélevés à la source sont cependant soumis à une règle spéciale, la ratification doit être intervenue trois mois avant l'événement générateur d'imposition¹⁷⁰, soit en Suisse le versement de dividendes¹⁷¹ ou le paiement de certains types d'intérêts¹⁷². Ainsi, une application de la règle PPT aux dispositions d'une CDI couverte qui correspondent aux articles 10 et 11 MC OCDE, ne devrait intervenir au plus tôt, à supposer que la Suisse et l'autre État ratifient la Convention BEPS avant le 30 septembre 2018, qu'à partir du 1^{er} janvier 2019.

En raison de la position adoptée par la Suisse concernant la mise en œuvre de la Convention BEPS, la question de savoir si la règle PPT sera applicable à une convention couverte, après la ratification de la Convention BEPS mais avant l'amendement matériel de la CDI concernée, demeure incertaine. Il est vrai que cette question est largement théorique dans la mesure où il paraît peu probable que l'administration fiscale soulève la règle PPT alors que la position officielle du Département fédéral des finances est que la CDI elle-même doit préalablement être modifiée, afin d'obtenir un texte de traité *consolidé*. L'éventualité qu'un contribuable se prévale de la règle PPT, qui ne peut être écartée, demeure cependant tout aussi peu plausible, dans la mesure où cette règle n'est, dans la plupart des cas, pas plus favorable que le régime actuel. Le problème évoqué ici demeure de toute manière essentiellement transitoire, la Suisse s'étant engagé à adopter le standard minimum de l'Action 6 sous la forme de la règle PPT.

4.4 Analyse de la règle PPT

4.4.1 Élément subjectif de la règle PPT

La règle PPT est subjective dans la mesure où elle est applicable si la finalité d'obtenir un avantage conventionnel était *l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction*. Selon l'OCDE, cette condition nécessite une analyse objective des motifs des

¹⁶⁸ Art. 35 par. 1 let. a *in fine* Convention BEPS.

¹⁶⁹ Art. 35 par. 1 let. b Convention BEPS.

¹⁷⁰ Art. 35 par. 1 let. a *cum* art. 34 par. 1 Convention BEPS.

¹⁷¹ Art. 4 let. b *cum* art. 12 al. 1 et 3 LIA.

¹⁷² Art. 4 let. a, c et d *cum* art. 12 al. 1 et 3 LIA.

personnes étant intervenues dans la mise en place de la transaction ou du montage¹⁷³. En effet, le critère auquel est subordonné cette analyse est qu'il doit être raisonnable d'arriver à la conclusion que le montage ou la transaction avait pour but l'obtention d'un avantage conventionnel. Pour qu'une telle considération soit *raisonnable*, une analyse des faits et circonstances du cas d'espèce est nécessaire.

Le terme « raisonnable » est de nature à créer de l'insécurité juridique. En effet ce terme ne renvoie à aucune notion juridique précise, comme, par exemple, la *vraisemblance*. Ce constat est en partie confirmé par le Commentaire du MC OCDE qui prévoit simplement qu'une « *preuve concluante* » n'est pas nécessaire¹⁷⁴. Toutefois, ce même Commentaire prévoit qu'une telle présupposition ne devrait pas être faite à la légère¹⁷⁵. L'analyse objective de l'élément subjectif de la règle PPT est exemplifiée par cet extrait du Commentaire : « *lorsqu'un montage ne peut raisonnablement s'expliquer que par un avantage résultant de l'application d'une convention, on peut conclure qu'un des objets principaux de ce montage était l'obtention de l'avantage* »¹⁷⁶.

L'élément subjectif de la règle PPT a fait l'objet de nombreuses critiques de la part de la doctrine. Certains auteurs ont soulevé que la règle PPT eut été plus raisonnable si elle avait été fondée sur des notions telle que l'artificialité ou le *business purpose test*¹⁷⁷. Sont également en cause la difficulté d'établir l'intention d'une personne sur la base d'une analyse qui se veut objective¹⁷⁸ et le fait que l'obtention d'un avantage conventionnel ne doit pas nécessairement être la raison unique ou prédominante du montage ou de la transaction¹⁷⁹, ce qui emporte un risque de refus d'octroi des avantages conventionnels à des activités légitimes.

Il est également constaté que la règle PPT rend la tâche de l'administration fiscale plus aisée en ne nécessitant pas que l'obtention de l'avantage conventionnel soit l'objet principal de la transaction ou du montage¹⁸⁰. De surcroît, à la lecture de la règle PPT, la tâche des autorités fiscales semble se limiter à démontrer qu'il est « raisonnable de conclure » que l'octroi d'avantages conventionnels était en cause.

Le terme « raisonnable » introduit un critère dans la règle PPT. Ce critère sert à assurer que le contribuable n'évite pas l'application du PPT en alléguant simplement que le montage ou la transaction en cause n'a pas été choisi afin d'obtenir les avantages d'une

¹⁷³ Commentaire MC OCDE, par. 178 *ad* art. 29.

¹⁷⁴ Ibid.

¹⁷⁵ Ibid.

¹⁷⁶ Ibid.

¹⁷⁷ BÁEZ MORENO, p. 436.

¹⁷⁸ BÁEZ MORENO, p. 436 ; LANG, p. 658.

¹⁷⁹ Commentaire MC OCDE, par. 180 *ad* art. 29 ; KOK, p. 408.

¹⁸⁰ DANON, Treaty Abuse, p. 41 ; KOK, p. 408 ; LANG, p. 659.

CDI¹⁸¹. Ce critère du raisonnable semble être inspiré du « *reasonability standard* », quoique inversé, qui figure dans la CDI entre le Royaume-Uni et les États-Unis¹⁸².

À notre avis, il conviendra de comprendre le terme *raisonnable* comme voulant dire *vraisemblable*, à tout le moins lors de l'interprétation d'une règle PPT fondée sur la Convention BEPS¹⁸³. Notre position se fonde sur le fait que la rédaction de la Convention BEPS a été principalement menée en anglais¹⁸⁴, et ce malgré la position de l'OCDE qui indique que le français et l'anglais sont les deux langues authentiques et qu'elles ont été employées lors des travaux préparatoires.

En effet, il semble que la langue de travail fut en réalité l'anglais, une traduction française n'étant intervenue qu'ultérieurement sur la base du *working document* en anglais¹⁸⁵. La Convention de Vienne exprime le principe que les termes d'un traité sont présumés avoir le même sens dans les divers textes authentiques¹⁸⁶. Cette présomption est cependant réfragable à la condition qu'une comparaison démontre une différence de sens que les articles 31 et 32 de la Convention de Vienne ne parviennent pas à éliminer¹⁸⁷. Dans cette éventualité, le sens qui, tenu compte de l'objet du but du traité, concilie le mieux les versions divergentes doit être suivi¹⁸⁸.

Il est à notre avis manifeste que le terme anglais *reasonable* est traduit trop littéralement dans la Convention BEPS. En effet, *reasonable* pourrait se traduire en français par : raisonnable mais aussi rationnel, vraisemblable ou acceptable. Ainsi, nous proposons que le terme vraisemblable remplace le terme raisonnable dans la règle PPT, idéalement par modification formelle ou note interprétative, l'éventualité d'une interprétation jurisprudentielle idoine étant évidemment également possible.

L'intérêt d'un tel changement, qu'il soit formel ou simplement prévu par une circulaire administrative, serait de diriger l'administration fiscale, dans sa détermination des objets principaux d'un montage ou d'une transaction, selon la notion procédurale suisse de vrai-

¹⁸¹ Commentaire MC OCDE, par. 187 *ad* art. 29, exemple F.

¹⁸² HMRC, GAAR Guidance, par. B2.3 et C5.3. Dans cette directive il est vrai que le terme « *reasonable* » est employé dans un sens proche du terme « raisonnable » mais davantage pour déterminer si la structure établie par le contribuable est « raisonnable », soit une conception proche de la première condition de la théorie de l'évasion fiscale, cf. *infra* 5.5.1.

¹⁸³ Le problème de la divergence entre le texte français et anglais ne devrait normalement pas se poser dans le cas de révisions bilatérales étant donné que ces dernières sont généralement effectuées dans les langues authentiques de la CDI en cause, lesquelles sont généralement, dans le cas de la Suisse, le français ou l'allemand (i), la langue nationale de l'État partie (ii), et l'anglais (iii). Il est souvent prévu que l'anglais fait foi si le texte des deux autres langues mène à une interprétation différente.

¹⁸⁴ SCHUCH/VAN WEST, p. 84.

¹⁸⁵ Ibid.

¹⁸⁶ Art. 33 par. 3 CV.

¹⁸⁷ Art. 33 par. 3 CV ; SCHUCH/VAN WEST, pp. 84-85.

¹⁸⁸ Art. 33 par. 4 CV.

semblance (« *Glaubhaftigkeit* » ; « *verosimiglianza* ») ce qui à notre sens mènerait justement à un résultat plus *raisonnable*. Cette question pourrait avoir des incidences importantes sur le fardeau de la preuve tel qu'il est conçu dans la règle PPT¹⁸⁹.

4.4.2 Élément objectif de la règle PPT

La règle PPT désigne un deuxième élément, qui est, lui, objectif. Il s'agit de la question de savoir si l'octroi d'un avantage conventionnel est conforme à l'*objet et au but* de la disposition applicable (ou pertinente) en cause. Cet élément objectif n'intervient qu'en second lieu, soit si l'administration fiscale considère déjà que l'élément subjectif est manifeste.

La première controverse concernant l'élément objectif de la règle PPT est celle de déterminer quel est l'objet et le but d'une disposition conventionnelle¹⁹⁰. La doctrine majoritaire considère que l'article 31, paragraphe 1 de la Convention de Vienne prescrit que seuls le but et l'objet de la disposition sont pertinents, à l'exclusion de ceux du traité, tels que notamment déduits du préambule.

La détermination du but et de l'objet d'une disposition conventionnelle individuelle n'est pas un exercice aisé. En principe ces règles ont un but direct et relativement évident ; par exemple, les règles distributives se contentent d'allouer les droits d'imposition sur certains revenus en limitant la juridiction fiscale de l'État de la source, avec pour but d'ainsi éliminer la double imposition¹⁹¹.

La position de l'OCDE n'est pas plus claire. En effet, le Commentaire du MC OCDE prévoit divers exemples où la détermination du but et de l'objet d'une disposition conventionnelle sont établis de façon différente. Une grande partie des exemples se réfère au but et à l'objet de la convention afin de déterminer le but de la disposition conventionnelle en cause¹⁹². Danon et Salomé relèvent¹⁹³ qu'un autre exemple prévoit cependant qu'une acquisition de participations supplémentaires, avec pour objectif principal de bénéficier d'une disposition conventionnelle plus favorable¹⁹⁴, en raison du taux d'imposition à la source réduit qui est alors disponible, n'entraîne selon l'OCDE pas d'application de la règle PPT précisément car il peut être établi que le but et l'objet de l'article 10, paragraphe 2, lettre a n'est pas contrarié par la transaction¹⁹⁵. Enfin, dans certains exemples produits

¹⁸⁹ cf. *infra* 4.4.3.

¹⁹⁰ BÁEZ MORENO, p. 435 ; DANON, Treaty Abuse, p. 45 ; DANON / SALOMÉ, pp. 229-230 ; DE BROE, p. 213 ; KOK, pp. 409-410.

¹⁹¹ BÁEZ MORENO, p. 437 ; DANON / SALOMÉ, p. 230 ; DE BROE, p. 213.

¹⁹² Commentaire MC OCDE, par. 182 *ad* art. 29, exemples A, B, C et D.

¹⁹³ DANON / SALOMÉ, p. 230.

¹⁹⁴ Art. 10 par. 2 let. a MC OCDE.

¹⁹⁵ Commentaire MC OCDE, par. 182 *ad* art. 29, exemple E.

par l'OCDE¹⁹⁶, la non-application de la règle PPT est souvent justifiée par le fait que l'objectif général des CDI est d'encourager les investissements transfrontaliers¹⁹⁷.

4.4.3 Le fardeau de la preuve

La formulation *in fine* de la règle PPT est problématique. En effet, la conjonction « à moins que » renverse le fardeau de la preuve, qui incombe alors au contribuable¹⁹⁸ ; ce dernier se voit présumer d'avoir choisi un montage ou une transaction afin d'obtenir les avantages d'une CDI à moins qu'il puisse démontrer que tel n'est pas le cas¹⁹⁹.

Cette conception est étrangère aux règles de répartition du fardeau de la preuve du droit fiscal suisse. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les règles relatives au fardeau de la preuve en droit fiscal veulent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la charge fiscale. Il revient cependant au contribuable de prouver les faits qui réduisent ou éteignent l'obligation fiscale²⁰⁰. Force est de constater que la répartition du fardeau de la preuve qui découle de l'application de la règle PPT ne correspond pas à la jurisprudence et à la pratique de l'administration fiscale.

Plusieurs auteurs ont critiqué ce renversement du fardeau de la preuve issue de l'application de la règle PPT²⁰¹. La doctrine dénonce notamment un fardeau de la preuve déséquilibré, les autorités fiscales ayant pour seule tâche d'établir qu'il est « raisonnable de conclure ». Les effets de ce renversement du fardeau de la preuve sont difficilement prévisibles et génèrent une forte insécurité juridique²⁰².

De Broe et Luts, en comparant l'élément subjectif, soit le fait que l'administration fiscale doit rendre raisonnable l'allégation qu'un des objets principaux d'une structure était l'obtention d'un avantage fiscal, et l'élément objectif de la règle PPT, soit l'incombance du contribuable qui doit établir que l'obtention de l'avantage conventionnel est conforme avec le but et l'objet des dispositions pertinentes de la convention, arrivent à la conclusion que le fardeau de la preuve dans la règle PPT est manifestement déséquilibré²⁰³. Ce déséquilibre ne figure au demeurant pas dans le principe directeur puisque cette règle ne prévoit pas un renversement du fardeau de la preuve et nécessite que les deux éléments soient prouvés par les autorités fiscales²⁰⁴.

¹⁹⁶ Commentaire MC OCDE, par. 182 *ad* art. 29, exemple C.

¹⁹⁷ DANON, Treaty Abuse, p. 45.

¹⁹⁸ BÁEZ MORENO, p. 435 ; CHAND, Analysis, p. 21 ; DANON, Treaty Abuse, p. 42 ; DE BROE, p. 216 ; DE BROE/LUTS, p. 132 ; LANG, p. 658. *Contra* : KUŹNIACKI, pp. 246-250.

¹⁹⁹ DE BROE/LUTS, p. 132 ; KORIAK, p. 557 ; LANG, p. 658 ; PINETZ p. 5.

²⁰⁰ ATF 92 I 253, consid. 2 et ATF 133 II 153 consid. 4.3.

²⁰¹ DANON, Treaty Abuse, p. 42 ; DE BROE, p. 206.

²⁰² DANON/SHELLING, p. 205.

²⁰³ DE BROE/LUTS, p. 132.

²⁰⁴ LANG, p. 660.

La doctrine minoritaire²⁰⁵ a suggéré, *de lege ferenda*, que la locution conjonctive en cause (« à moins que ») soit remplacée par une conjonction de coordination (« et »). Cette reformulation aurait pour effet de rediriger le fardeau de la preuve à la charge de l'administration fiscale, qui aurait alors l'injonction de considérer le but de la disposition en cause dès le début de la procédure et non en *ultima ratio*. Il est piquant de constater qu'avant même son entrée en vigueur, la règle PPT fait déjà l'objet de propositions de modification.

Il sied de rappeler les différences en matière de répartition du fardeau de la preuve, selon que l'application du principe directeur ou de la règle PPT est envisagé. Comme évoqué ci-avant, dans le cadre du principe directeur, l'administration fiscale doit établir que les deux critères, objectif et subjectif, sont remplis avant de pouvoir refuser les avantages conventionnels au contribuable ; il incombe éventuellement au contribuable d'infirmer l'allégation de l'autorité²⁰⁶. Au vu de ce qui précède, le traitement du fardeau de la preuve dans le cadre du principe directeur offre un résultat davantage similaire à celui prévu par le droit fiscal suisse.

En revanche, la règle PPT se distingue du principe directeur en cela qu'elle nécessite que l'administration fiscale n'établisse que le premier critère, soit l'intention du contribuable. Cette charge de l'autorité est cependant réduite car il suffit qu'il soit « raisonnable » de conclure que son allégation est avérée, ce qui nous semble être un niveau de certitude inférieur à la vraisemblance²⁰⁷.

À supposer qu'un renversement du fardeau de la preuve tel qu'il est prévu par la règle PPT soit désiré par les États signataires, nous sommes d'avis que le terme « vraisemblable » eut été un choix plus opportun, si ce n'est une meilleure traduction²⁰⁸, qui aurait pour mérite de pondérer l'application de la règle.

4.5 Interprétation de la règle PPT

4.5.1 Rôle du Commentaire MC OCDE

Une partie de la doctrine est d'avis que les États ne sauraient interpréter la règle PPT au-delà de ce qui est prévu par le Commentaire du MC OCDE²⁰⁹. Cette position renvoie à un débat déjà ancien sur la nature du Commentaire du MC OCDE et sa pertinence à des fins interprétatives.

²⁰⁵ KUŹNIACKI, p. 250, qui suggère de remplacer « *unless* » par « *and* ».

²⁰⁶ KUŹNIACKI, p. 249.

²⁰⁷ Nous ne pouvons cependant pas exclure que le terme « *reasonable* » aurait dû être traduit par « vraisemblable », cf. *supra* 4.4.1.

²⁰⁸ Bien que le français et l'anglais soient les deux langues authentiques de la Convention BEPS, il est relativement notoire que les négociations et travaux préparatoires se sont principalement tenus en anglais, cf. également *supra* p. 14, note de bas de page 119.

²⁰⁹ DANON, *Treaty Abuse*, p. 31 ; KOK, p. 409, ce dernier auteur limite toutefois sa position aux situations où l'État partie n'a pas exprimé de réserve pertinente au Commentaire.

Certains auteurs considèrent que le Commentaire est un moyen supplémentaire d'interprétation, tel qu'entendu à l'article 32 de la Convention de Vienne. Selon cette conception, le Commentaire ne serait apte qu'à confirmer le sens d'un traité, sens qui est établi selon l'article 31 de la Convention de Vienne.

Une autre partie de la doctrine est d'avis que le Commentaire MC OCDE relève de l'article 31, paragraphe 2, lettre b de la Convention de Vienne, soit qu'il s'agit d'un « *instrument établi par une ou plusieurs parties à l'occasion de la conclusion du traité et accepté par les autres parties en tant qu'instrument ayant rapport au traité*²¹⁰ ». Enfin, un troisième courant considère que si les États contractants ont repris dans leur CDI les dispositions du MC OCDE, l'on peut présumer que l'intention commune des parties étaient de donner à ces dispositions le sens qu'elles ont au sein du Commentaire, lequel revêt alors le sens ordinaire du traité tel que prévu par l'article 31, paragraphe 1 de la Convention de Vienne²¹¹.

L'OCDE est, elle, d'avis que son Commentaire est *particulièrement pertinent* et que « [l]'élaboration des mesures BEPS mises en œuvre par la Convention s'est accompagnée de commentaires destinés à être utilisés lors de l'interprétation de ces mesures. ²¹² » La note explicative, en revanche, de l'aveu même de l'OCDE, ne revêt pas ce rôle. L'OCDE indique également que les dispositions contenues aux articles 3 à 17 de la Convention BEPS doivent être interprétées, conformément au principe ordinaire d'interprétation des traités, de bonne foi et suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes de la convention dans leur contexte et à la lumière de l'objet et du but de celle-ci²¹³. Il convient de mentionner que l'OCDE considère que la Convention BEPS a pour objet et pour but la mise en œuvre des mesures BEPS relatives aux conventions fiscales²¹⁴.

²¹⁰ Art. 31 par. 2 let. b CV.

²¹¹ OBERSON, n^{os} 116 et 117.

²¹² OCDE, Note explicative, par. 12.

²¹³ Art. 31 par. 1 CV.

²¹⁴ OCDE, Note explicative, par. 12.

5 Les règles anti-abus et leur relation avec la règle PPT

5.1 Avant-propos

La Suisse, avant l'introduction du PPT, connaissait déjà plusieurs règles anti-abus que nous énumérons dans le présent chapitre. Il sied en effet de passer ces règles en revue afin de déterminer dans quelle mesure elles diffèrent du PPT, notamment dans leur résultat, d'une part, et comment elles interagiront avec ce dernier, voire si elles poseront un risque de conflit de normes, d'autre part. En principe, les règles dont nous traiterons demeureront applicables après l'entrée en vigueur du PPT, il convient donc également de déterminer leurs champs d'application respectifs.

5.2 Clause « nonobstant » du PPT et principe *lex specialis*

La relation entre les règles anti-abus générales et les règles anti-abus spécifiques est en général assez simple à délimiter. En présence d'un conflit normatif, le principe *lex specialis derogat legi generali* est normalement applicable. Selon ce principe, une règle spécifique prime sur une règle générale, ce qui conduit à l'application de la règle spécifique uniquement. Il convient toutefois de rappeler que l'application des principes *lex specialis* et *lex posterior* présuppose un conflit entre deux règles applicables, sans quoi les deux règles demeurent applicables²¹⁵.

La règle PPT, telle qu'elle figure dans la Convention BEPS, énonce *in initio* « *Nonobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte*²¹⁶ ». Dans la version prévue dans le MC OCDE, la règle prévoit similairement : « *Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention*²¹⁷ ». Cette formulation instaurerait, selon une partie de la doctrine²¹⁸, une règle de primauté ou de préséance, également appelée clause « nonobstant » (« *non-obstante clause* ») envers les autres dispositions conventionnelles.

Cette primauté pourrait être comprise comme une injunctio, soit que la règle PPT s'applique sans qu'il ne soit tenu compte des règles du traité en cause, notamment des règles anti-abus spécifiques y figurant. D'ailleurs, selon l'OCDE, tel est également le cas de la règle LOB prévue dans la Convention BEPS ; l'octroi des avantages d'une CDI en vertu de la règle LOB ne veut pas dire que lesdits avantages ne puissent être refusés en vertu du PPT²¹⁹.

L'usage du terme « nonobstant » (« *notwithstanding* » ; « *ungeachtet* ») est critiquable. En première lecture, il semble en effet qu'un contribuable puisse se voir opposer la règle PPT alors qu'il respecte les règles anti-abus spécifiques prévues dans la CDI couverte.

²¹⁵ BLUM, p. 133 ; BRAVO, pp. 300-302.

²¹⁶ Art. 7 par. 1 Convention BEPS.

²¹⁷ Art. 29 par. 9 MC OCDE.

²¹⁸ CHAND, Interaction, p. 116.

²¹⁹ Commentaire MC OCDE, par. 172 *ad* art. 29 ; OCDE, Rapport final de l'Action 6, p. 60, par. 4 *ad* art. X par. 7.

En ce qu'elle considère la règle PPT comme étant une clause anti-abus générale, la formulation susmentionnée met en échec le principe *lex specialis derogat legi generali*, selon lequel des règles spéciales dont le champ d'application est plus spécifique et restreint, telles que la règle LOB ou la clause du bénéficiaire effectif, primerait l'application du PPT. Cette conclusion repose sur le fait que la règle de primauté du PPT est écrite alors que le principe *lex specialis* est non écrit, ce qui conduit, en principe, à la préséance de la première²²⁰.

Deux risques découlent de cette formulation. Premièrement, l'administration fiscale pourrait appliquer une règle anti-abus spécifique à un contribuable, en tant que règle spéciale, et ensuite, dans l'hypothèse d'une non détection d'abus aux termes de cette première règle, lui appliquer la règle PPT, du fait de la présence du terme « nonobstant » dans le texte conventionnel. Cette application concurrente de règles anti-abus poserait des problèmes dans les cas où l'application en second lieu de la règle PPT conduirait, malgré une non-violation de la règle spécifique, à un refus d'octroi des avantages conventionnels. Une seconde possibilité envisageable est que l'administration fiscale se borne à appliquer uniquement la règle PPT, écartant, sans modification de la convention par les États signataires, d'autres règles spécifiques pourtant applicables.

La doctrine est très divisée sur la position qu'il convient d'adopter²²¹. Certains auteurs sont en faveur d'une application stricte de la règle PPT, aux termes de laquelle l'on appliquerait tout d'abord l'éventuelle règle spécifique applicable et ensuite la règle PPT.

D'autres auteurs considèrent qu'on ne saurait appliquer à un contribuable qui respecte une règle anti-abus spécifique, notamment dans les cas où dite règle a une nature de *safe harbour rule*²²², pour ensuite lui appliquer la règle PPT, dont le fonctionnement et la conception d'abus pourrait varier²²³. Ces auteurs relèvent que le principe *lex specialis derogat legi generali* demeure applicable à la règle PPT²²⁴, nonobstant le terme « nonobstant ». La conséquence de cette position, que nous partageons, est que si une clause anti-abus spécifique et la règle PPT sont conjointement applicables à un cas d'espèce, il convient d'appliquer la règle spécifique uniquement.

Báez Moreno a relevé que l'on peut considérer que la formulation « *Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention* » fait uniquement référence aux règles dites distributives et que les règles anti-abus ne sont pas incluses dans le terme « disposition »²²⁵. Cette interprétation aurait à notre avis peu de chance d'aboutir lors d'un contentieux avec l'administration fiscale. Au demeurant, dans l'hypothèse improbable où il serait confirmé que l'OCDE entendait exclure les clauses anti-abus spécifiques de la portée du terme « disposition » et uniquement y inclure les règles distributives, il conviendrait d'amender

²²⁰ KUŹNIACKI, p. 245.

²²¹ BÁEZ MORENO, pp. 440-442 ; DANON, Treaty Abuse, p. 52 ; DE BROE, p. 221 ; LANG, p. 658.

²²² Nous sommes d'avis que les règles LOB sont particulièrement concernées.

²²³ DANON, Treaty Abuse, p. 52.

²²⁴ BÁEZ MORENO, pp. 440-441 ; DANON, Treaty Abuse, pp. 51-53.

²²⁵ BÁEZ MORENO, p. 441.

la règle PPT pour corriger ce défaut, lequel relèverait alors d'une rédaction plus qu'indigente. Cette position est également marginalisée du fait que le Commentaire du MC OCDE ne donne aucune indication allant dans ce sens.

Enfin, une partie de la doctrine, en appliquant par analogie la relation entre la règle LOB et la règle PPT telle qu'elle figure dans le Commentaire du MC OCDE, proposent que l'applicabilité de la règle PPT soit déterminée en fonction de l'applicabilité d'une règle spécifique, soit le champ d'application matériel de celle-ci²²⁶. Dans l'affirmative, la règle PPT serait inapplicable. La délimitation du champ d'application d'une règle spécifique relève de l'interprétation des CDI et est donc soumise aux règles prévues dans la Convention de Vienne²²⁷. Danon soulève également que le Commentaire du MC OCDE justifie cette position. En effet, le Commentaire prévoit que si un avantage conventionnel est refusé en application d'une règle LOB, la règle PPT est de ce fait inapplicable²²⁸. Sans être explicite, le Commentaire semble traiter la règle LOB susmentionnée comme une *lex specialis* vis-à-vis de la règle PPT²²⁹. *A contrario*, la règle PPT est évidemment applicable aux états de fait qui ne sont pas couverts par une règle spécifique²³⁰. En d'autres termes, la préposition « nonobstant » devrait être interprétée de façon restrictive, soit comment n'étant propre qu'à couvrir les situations pour lesquelles aucune règle spécifique n'est applicable. Nous partageons cette position qui jouit d'un ancrage solide dans les travaux de l'OCDE et qui a également pour mérite de ne pas remettre en question l'entièreté des règles d'application des clauses anti-abus.

Les auteurs qui s'opposent à l'application du principe *lex specialis derogat legi generali*, en raison de la formulation de la règle PPT, soulèvent que la règle de primauté du PPT est écrite alors que le principe *lex specialis* est non-écrit, ce qui conduirait à la préséance de la première²³¹. Cet argument nous semble cependant trop formaliste et éloigné du contexte conventionnel de la règle PPT ainsi que des instruments qui l'entourent.

Il nous semble enfin important d'indiquer que la question complexe exposée ci-avant doit être mise en lien avec la politique en matière de conventions fiscales des États. Il est en effet souhaitable que lors de négociations, les États se mettent d'accord sur le traitement à appliquer aux règles spécifiques qui demeurent dans les CDI après l'introduction de la règle PPT et de la pertinence de ces règles. Cela vaut à plus forte raison dans le cas de la Suisse, étant donné le choix de cet État de mettre en œuvre le standard minimum de l'Action 6 par voie strictement bilatérale. Dans le cas de la Suisse, de tels exemples existent déjà, plusieurs règles spécifiques antérieures étant notamment vouées à l'abrogation dans

²²⁶ DANON, Treaty Abuse, p. 53 ; CHAND, Interaction, pp. 116-120.

²²⁷ Art. 31, 32 et 33 CV.

²²⁸ Commentaire MC OCDE, par. 171 *ad art.* 29.

²²⁹ DANON, Treaty Abuse, p. 53.

²³⁰ DANON, Treaty Abuse, p. 53 *au sujet du* Commentaire MC OCDE, par. 173 *ad art.* 29.

²³¹ KUŹNIACKI, p. 245.

la nouvelle CDI avec le Royaume-Uni et d'autres États²³², en raison justement de l'introduction de la règle PPT.

5.3 Relation de la règle PPT avec le principe directeur

Comme indiqué ci-avant, l'OCDE est d'avis que la règle PPT est une codification du principe directeur. Bien que nous reconnaissons que le principe directeur soit l'une des inspirations du PPT, force est de constater que ces deux règles sont dissemblables dans leurs libellés respectifs et qu'elles conduisent à des résultats différents. En effet, le renversement du fardeau de la preuve, en défaveur du contribuable, prévu dans la règle PPT est une nouveauté critiquée qui ne figure pas dans le principe directeur.

L'avis de l'OCDE, que le principe directeur ne cesse pas d'exister avec l'introduction de la règle PPT, qui découle de la conservation du principe directeur dans le Commentaire du MC OCDE, est également incohérent avec l'idée d'une codification²³³. Nous comprenons difficilement pourquoi le principe directeur demeure dans ce document si la règle PPT l'a réellement codifié.

La doctrine majoritaire considère, contrairement à la position de l'OCDE, que le PPT vient affaiblir le standard anti-abus préétabli par le principe directeur²³⁴. Nous partageons cette vision qu'il faut cependant, à notre sens, nuancer. En effet, le principe directeur jouissait d'une universalité moindre que la règle PPT qui, du fait de son introduction généralisée dans les conventions fiscales, devrait rapidement devenir un instrument majeur du droit fiscal international.

Quant à la relation entre le principe directeur et la règle PPT, il est difficile de concevoir des situations où le principe directeur pourrait s'appliquer prioritairement, en effet il ne s'agit ni d'une *lex specialis* ni d'une *lex posterior* à la règle PPT. De surcroît, par sa nature écrite, la règle PPT devrait avoir la priorité lors de l'interprétation d'une convention fiscale²³⁵.

Aussi, tant il est vrai que la règle PPT réduit considérablement la portée du principe directeur, il sied de garder à l'esprit que ce dernier ne revêtait pas l'importance que certains voudraient lui accorder²³⁶. En Suisse, par exemple, la réserve non écrite de l'abus n'est pas fondée sur le principe directeur mais sur la clause de transparence²³⁷. Bien que ce

²³² cf. Protocole CDI GBR : art. 2, 4, 5, 6 et 7 ; DFF, Rapport explicatif, p. 14 : les règles anti-abus figurant dans les CDI avec le Chili, la Tchéquie, l'Italie, le Liechtenstein et le Portugal seront également abrogées en raison de l'introduction du PPT.

²³³ Commentaire MC OCDE, par. 61 *ad art.* 1^{er}, *précédemment* Commentaire MC OCDE 2014, par. 9.5 *ad art.* 1^{er}.

²³⁴ BÁEZ MORENO, p. 435 ; DE BROE/LUTS, p. 132 ; GOMES, p. 52 ; LANG, p. 659.

²³⁵ Art. 31 par. 1 CV.

²³⁶ MORRI/GUARINO, p. 44.

²³⁷ Commentaire MC OCDE, par. 60 *ad art.* 1^{er}, *précédemment* Commentaire MC OCDE 2014, par. 9.4 *ad art.* 1^{er}.

fondement reposant sur la clause de transparence soit erroné et critiqué par la doctrine²³⁸, il semble peu probable que le Tribunal fédéral soit amené à appliquer la réserve non écrite de l'abus à des situations où la règle PPT est applicable et, a fortiori, tout aussi peu probable que notre Haute Cour corrige le fondement de la réserve non écrite pour en faire une émanation du principe directeur. En d'autres termes, nous ne voyons pas comment un conflit de normes entre la règle PPT et le principe directeur, qui n'est pas appliqué en tant que tel par les tribunaux, pourrait émerger en Suisse.

5.4 La clause du bénéficiaire effectif

La notion de bénéficiaire effectif (« *beneficial owner* », « *beneficial ownership* » ; « *Nutzungsberechtigung* », également « *effektive Nutzungsberechtigung*²³⁹ ») fut introduite en 1977 dans le MC OCDE. Il s'agit, dans l'acception majoritaire, d'une clause anti-abus spécifique qui s'applique aux règles distributives concernant les revenus passifs que l'on trouve dans les conventions fiscales aux articles 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances).

Certains États ont consacré la clause du bénéficiaire effectif comme la première forme de réaction au phénomène de l'abus des CDI. Cette position fait l'objet d'un débat de doctrine ; il n'existe pas de consensus sur la nature de la notion de bénéficiaire effectif. La question de savoir s'il s'agit à proprement parler d'une règle anti-abus spécifique ou d'une clause d'application des CDI est particulièrement controversée²⁴⁰.

5.4.1 La jurisprudence suisse sur la notion de bénéficiaire effectif

Certains États, dont la Suisse, interprètent la notion de bénéficiaire effectif de manière large, en privilégiant une approche économique, afin de l'employer pour remédier au chalandage fiscal. Dans un arrêt de principe²⁴¹, depuis confirmé par de nombreux arrêts, le Tribunal fédéral a retenu une définition « négative » de la notion de bénéficiaire effectif, en se fondant principalement sur des considérations économiques. La définition retenue par la jurisprudence est la suivante :

*« Le bénéficiaire effectif d'une société est en premier lieu celui qui reçoit effectivement une prestation et peut en disposer. Cela signifie que la personne qui reçoit le dividende doit être en mesure de contrôler son utilisation et en avoir pleine jouissance, sans que ce pouvoir de disposer ne soit limité par une **obligation légale ou contractuelle**.²⁴² »*

²³⁸ DANON, Réserve, n° 145 *ad art.* 1^{er}.

²³⁹ « *Nutzungsberechtigung* » et « *effektive Nutzungsberechtigung* » sont parfois traduits, un peu trop littéralement, par « jouissance » ou « jouissance effective » ; cf. par exemple RDAF 2017 II p. 152 et EF 6-7/18 p. 443.

²⁴⁰ ATF 141 II 447 = RDAF 2017 II p. 104, consid. 4.5 : le Tribunal fédéral a par exemple jugé qu'il n'était pas nécessaire de déterminer si la clause du bénéficiaire effectif était une règle anti-abus.

²⁴¹ ATF 141 II 447 = RDAF 2017 II p. 104.

²⁴² ATF 141 II 47, consid. 5.2.1 ; Arrêt du TF 2C_752/2014 du 27 novembre 2015, consid. 4.1. Notre emphase.

Selon cette conception, le critère essentiel pour déterminer la qualité de bénéficiaire effectif est le contrôle économique, concrétisé par le « pouvoir d'utilisation effective » (« *tatsächlich ausgeübten Befugnisse* »). Partant de cette position, le Tribunal fédéral considère que dans des structures proches de structures tremplin ou relais, la personne qui reçoit le dividende se contente de le transférer à un tiers, ce qui impliquerait qu'elle ne dispose d'aucun pouvoir de contrôle sur l'utilisation des revenus. Selon notre Haute Cour, cette limitation du pouvoir de disposer peut découler des circonstances et non seulement des obligations contractuelles et légales²⁴³.

5.4.1.1 La nature implicite de la notion de bénéficiaire effectif

La doctrine majoritaire²⁴⁴ et le Tribunal fédéral sont d'avis que la clause du bénéficiaire effectif est implicite à toute convention fiscale, nonobstant le texte du traité²⁴⁵. Cette position a notamment conduit le Tribunal administratif fédéral, par reprise de la jurisprudence du Tribunal fédéral, à soumettre des entreprises européennes pouvant se prévaloir de l'AFisE²⁴⁶ à la clause du bénéficiaire effectif, bien que cette clause ne figure pas dans le traité en question, menant au rejet de leur demande de remboursement d'impôt anticipé²⁴⁷. À la suite d'un recours formé par le contribuable concerné, le Tribunal fédéral sera amené à juger de la pertinence d'une clause de bénéficiaire effectif implicite dans le cadre de l'AFisE. Notre Haute Cour ayant cependant déjà concédé que la notion de bénéficiaire effectif était implicite dans les CDI bilatérales, il est probable que la décision du Tribunal administratif fédéral soit confirmée sur ce point.

5.4.2 La notion de bénéficiaire effectif dans le Commentaire MC OCDE

Le Commentaire du MC OCDE prévoit depuis 2014 que :

*« Lorsque le récipiendaire d'un dividende a effectivement le droit d'utiliser le dividende et d'en jouir sans être limité par une **obligation contractuelle ou légale** de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ce dividende.²⁴⁸ »*

Depuis cette modification du Commentaire du MC OCDE, le champ d'application matériel de la clause du bénéficiaire effectif a été sensiblement réduit²⁴⁹. Les sociétés relais ne demeurent dans le champ d'application de la règle que dans la mesure où elles disposent de pouvoir très restreints de nature à les rendre assimilables à des mandataires ou fiduciaires.

²⁴³ Ibid.

²⁴⁴ ATF 141 II 447 consid. 4.2. et références citées. Voir également : MATTEOTTI/KRENGER, n^{os} 336-338 *ad* art. 1^{er} et OBERSON, n^o 793. Contre :

²⁴⁵ ATF 141 II 447 consid. 4 ; Arrêt du TF 2C_752/2014 du 27 novembre 2015, consid. 3.3.2.

²⁴⁶ RS 0.641.926.81.

²⁴⁷ Arrêt du TAF A-7299/2016 du 28 février 2018.

²⁴⁸ Commentaire MC OCDE, par. 12.4 *ad* art. 10. Notre emphase.

²⁴⁹ WEIDMANN, pp. 635-639.

Il convient ici de signaler que l'Action 6 ne mentionne que très vaguement la possibilité d'employer la clause du bénéficiaire effectif pour lutter contre le chalandage fiscal, avec société relais ou société-tremplin, en relation avec les articles 10, 11 et 12 du MC OCDE. Cette omission est considérée par certains auteurs²⁵⁰ comme une indication que les cas de chalandage fiscal relèvent de la règle PPT et qu'a fortiori la notion de bénéficiaire effectif doit désormais être interprétée de manière restrictive, comme prévu par le Commentaire du MC OCDE depuis 2014. Il s'agirait de surcroît d'une confirmation de l'inefficacité de la clause du bénéficiaire effectif qui n'est pas destinée à prévenir tous les cas de chalandage fiscal²⁵¹.

5.4.3 L'articulation de la règle PPT avec la clause du bénéficiaire effectif

Sous l'angle systématique, il a également été relevé que l'article du 29 MC OCDE doit être appliqué après les règles distributives. Partant, si un cas de société relais devait être appréhendé par la clause du bénéficiaire effectif, il n'y aurait pas de nécessité de recourir à l'article 29, paragraphe 9²⁵².

L'articulation de la règle PPT avec la clause du bénéficiaire effectif peut s'avérer complexe. En effet, elle dépend du traitement que les tribunaux d'un État réservent à cette clause anti-abus spécifique. Ainsi, dans un État où la notion de bénéficiaire effectif est perçue de manière restrictive, comme prévu par le Commentaire du MC OCDE, la clause du bénéficiaire effectif s'appliquerait en priorité à la règle PPT, selon le principe *lex specialis*²⁵³, à condition que la transaction ou le montage en cause relève de son champ d'application.

Comme évoqué préalablement, le Tribunal fédéral interprète la notion de bénéficiaire effectif en privilégiant une interprétation économique. En effet, la définition du bénéficiaire effectif retenue par notre Haute Cour fait référence au contrôle économique et se concentre sur le critère de l'interdépendance entre le revenu et l'obligation de transférer ce revenu à un non-résident, que cela découle de la loi, d'un contrat ou des circonstances factuelles. Cette jurisprudence n'est pas conforme à la position du Commentaire du MC OCDE et risque d'engendrer un refus d'octroi d'avantages conventionnels dans des situations où la règle PPT n'aurait pas mené à ce résultat.

Le test d'interdépendance auquel se livre le Tribunal fédéral et d'autant plus inadapté qu'il est fait sans considération des avantages conventionnels, obtenus ou non par le contribuable²⁵⁴. Ainsi, il est tout à fait envisageable, en l'état actuel de la jurisprudence, qu'un contribuable se voit refuser la qualité de bénéficiaire effectif alors que la structure en cause, par exemple une détention en chaîne de société par une société holding, n'octroie

²⁵⁰ DANON, Treaty Abuse, p. 35.

²⁵¹ OCDE, Rapport final de l'Action 6, par. 18 *in fine*.

²⁵² DANON, Treaty Abuse, p. 36.

²⁵³ cf. *supra* 5.2

²⁵⁴ ATF 141 II 447, consid. 5.2.1 et Arrêt du TF 2C_752/2014 du 27 novembre 2015, consid. 4.1.

aucun avantage conventionnel au contribuable²⁵⁵. Dans ces situations, le Tribunal fédéral n'envisage en effet pas de procéder à une requalification de l'état de fait conventionnel de manière à appliquer une autre CDI éventuellement pertinente.

En suisse, les tribunaux considèrent que la clause du bénéficiaire effectif est une règle applicable à tous les cas de sociétés relais et de sociétés-tremplin. Cette position est contraire à celle adoptée par l'OCDE, qui indique clairement depuis 2014 que la clause du bénéficiaire effectif n'est apte à lutter que contre l'octroi d'avantages conventionnels à des mandataires, fiduciaires et sociétés relais dénuées de toute substance, de sorte que ces dernières ont essentiellement les mêmes attributs que des mandataires ou fiduciaires.

Selon Danon et Salomé, dans ces situations, l'application de la clause du bénéficiaire effectif n'aurait pas toujours les mêmes conséquences que la règle PPT²⁵⁶. En Suisse, la jurisprudence du Tribunal fédéral ne prend pas en considération les intentions du contribuable lorsque la qualité de bénéficiaire effectif est examinée ni même s'il y a réellement abus de convention ; en d'autres termes, le Tribunal fédéral n'accorde pas d'interprétation subjective à la notion de bénéficiaire effectif²⁵⁷.

Le risque couru par un contribuable adoptant ce type de montage ou transaction est de se voir refuser la qualité de bénéficiaire effectif, alors qu'aucun des objets principaux de la structure en cause ne concerne l'obtention d'avantages conventionnels. De surcroît, le fait que la clause du bénéficiaire objectif soit considérée comme un test objectif, dans lequel l'intention du contribuable ou l'obtention d'un avantage fiscal n'est pas pris en compte, serait de nature à entraîner un refus d'application de la CDI, sans requalification de l'état de fait conventionnel, menant ainsi à une double imposition.

Il s'ensuit que contrairement à la règle PPT, qui prend en considération les motifs d'une transaction ou d'un montage, la clause du bénéficiaire effectif, interprétée par les tribunaux suisses de manière large et objective, peut mener au refus d'octroi d'avantage conventionnels alors que l'application de la règle PPT aurait conduit à l'octroi de ces mêmes avantages conventionnels²⁵⁸. Cette position est également confirmée par la nouvelle édition du Commentaire OCDE²⁵⁹.

La doctrine relève également que ce traitement jurisprudentiel serait contraire à l'introduction des standards minimaux du Plan BEPS. En effet, l'Action 6 est une forme de consensus sur le traitement de plusieurs types d'abus des CDI, dont les cas de structure de relais²⁶⁰. Or, aux termes de l'Action 6, ces structures doivent être contrées par le biais d'une des trois options offertes aux États participants²⁶¹. La seule dérogation concédée

²⁵⁵ WEIDMANN, p. 640.

²⁵⁶ DANON/SALOMÉ, p. 240.

²⁵⁷ WEIDMANN, p. 640.

²⁵⁸ DANON/SALOMÉ, p. 218.

²⁵⁹ Commentaire MC OCDE, par. 187 *ad* art. 29, exemple E.

²⁶⁰ DANON, Treaty Abuse, p. 55.

²⁶¹ cf. *supra* 2.1.1.2.

vis-à-vis de l'adoption de la règle PPT par le Commentaire du MC OCDE est que le mécanisme anti société relais qu'un État met en place, aboutisse au même résultat que la règle PPT²⁶². Au vu de ce qui précède, tel n'est manifestement pas toujours le cas lorsque la notion de bénéficiaire effectif est employée, selon la conception jurisprudentielle suisse, pour refuser l'octroi d'avantages conventionnels à un contribuable.

La doctrine qui s'est exprimée sur cette question spécifique est d'avis que les structures de relais et de tremplin doivent dorénavant relever du champ d'application de la règle PPT, en écartant la possibilité d'avoir recours à la clause du bénéficiaire effectif²⁶³.

5.5 Les règles anti-abus de droit interne

5.5.1 La théorie de l'évasion fiscale

Il est établi que la théorie de l'évasion fiscale est applicable aux états de fait relevant du droit interne, cependant son rôle dans les situations où des CDI sont applicables n'a pas été établi avant l'introduction de la règle PPT.

Certaines des modifications intervenues dans le Commentaire MC OCDE en 2017²⁶⁴ sont d'ordre à justifier que cette institution soit abordée dans cette contribution. Il convient également de rappeler que certaines conventions fiscales ratifiées par la Suisse permettent (« *Kannvorschrift* ») aux États parties d'appliquer des dispositions de droit interne visant à prévenir l'abus de convention ou l'évasion fiscale, quand bien même une CDI est applicable²⁶⁵.

En droit fiscal suisse, la théorie de l'évasion fiscale (« *Steuerungsumgehungsdoctrin* ») est une création jurisprudentielle²⁶⁶. Le Tribunal fédéral fonde l'évasion fiscale (« *Steuerungsumgehung* » ; « *elusione fiscale* ») sur l'article 2, alinéa 2 CC²⁶⁷, soit l'interdiction de l'abus de droit. Une partie minoritaire de la doctrine récente considère que le fondement véritable de l'évasion fiscale est l'article 9 Cst., soit l'interdiction de l'arbitraire²⁶⁸. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, il y a lieu de retenir une évasion fiscale lorsqu'on est en présence des trois conditions cumulatives suivantes²⁶⁹ :

²⁶² Commentaire MC OCDE, par. 187 *ad art.* 29.

²⁶³ DANON, Treaty Abuse, p. 55.

²⁶⁴ Les par. 22 et 22.1 *ad art.* 1^{er} du Commentaire MC OCDE 2014 ont été modifiés, cf. OCDE, Mise à jour 2017, par. 33 ; Commentaire MC OCDE, par. 79 *ad art.* 1^{er}.

²⁶⁵ L'art. 9 AEAI est le principal exemple de ce type de règle, on en trouve également dans certaines CDI bilatérales, cf. art. 23 par. 1 de la CDI Suisse-Allemagne (RS 0.672.913.62).

²⁶⁶ La théorie fut créée le 1^{er} décembre 1933, dans l'ATF 59 I 272 (consid. 7 et 8). Le TF donna gain de cause au contribuable.

²⁶⁷ Arrêt du TF 2C_686/2013 du 17 avril 2014, consid. 2.5 et Arrêt du TF 2A.583/2003 du 31 janvier 2005, consid. 2.2.

²⁶⁸ cf. PONCE, pp. 143-145 et références citées.

²⁶⁹ ATF 131 II 627, consid. 5.2.

- a) La forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi ;
- b) Il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée ;
- c) Le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale.

Il est intéressant de constater que le Tribunal fédéral se limite à examiner ces trois conditions, sans vérifier si la situation relève de l'abus de droit ou de l'arbitraire²⁷⁰.

La conséquence de l'évasion fiscale est que l'imposition est effectuée en fonction d'une requalification des faits (« *Sachverhaltsfiktion* ») du cas d'espèce, de sorte que la structure choisie par le contribuable ne soit pas insolite. Cette requalification est la différence principale entre l'évasion fiscale et la réserve générale de l'abus, cette dernière conduisant en principe au refus des avantages conventionnels. À notre sens cette différence de traitement est infondée.

L'évasion fiscale ne repose pas strictement sur une disposition légale, sauf à considérer que l'article 2, alinéa 2 CC suffise. Cependant, la théorie de l'évasion fiscale a été transposée dans une disposition. En effet, l'article 21, alinéa 2 LIA est considéré comme une codification de la réserve de l'évasion fiscale. À ce titre, l'article 21, alinéa 2 proscrit les demandes de remboursement de l'impôt anticipé qui permettrait d'éviter un impôt. Tel serait notamment le cas si une demande de remboursement de l'impôt anticipée, formée par un non-résident, était acceptée alors qu'aucune disposition analogue aux articles 10 et 11²⁷¹ du MC OCDE n'est applicable au contribuable²⁷².

Certains auteurs soulèvent qu'a fortiori la théorie de l'évasion fiscale est inapplicable aux situations relevant d'une CDI²⁷³. Le Tribunal fédéral s'est prononcé sur l'article 21, alinéa 2 LIA, mais a uniquement établi un rapprochement entre la notion de droit de jouissance et la notion de bénéficiaire effectif²⁷⁴.

En raison des observations expresses faites par la Suisse dans le cadre des travaux de l'OCDE²⁷⁵, la théorie de l'évasion fiscale n'était pas applicable aux situations où une CDI était en cause. La Suisse avait indiqué dans ces observations qu'elle n'était pas d'avis que l'objectif des conventions fiscales était d'empêcher la fraude et l'évasion fiscale. Concernant l'application des règles anti-abus interne, la Suisse exigeait que ces règles soient

²⁷⁰ PONCE, p. 145.

²⁷¹ L'impôt anticipé n'est pas perçu sur les redevances en Suisse, cf. art. 4 al. 1 *a contrario* LIA.

²⁷² L'impôt anticipé sert un but d'imposition finale et définitive pour les non-résidents qui ne peuvent se prévaloir d'une CDI.

²⁷³ HONGLER / WINZAP, pp. 841-844.

²⁷⁴ Arrêt du TF 2C_383/2013 du 2 octobre 2015.

²⁷⁵ Commentaire MC OCDE 2014, par. 27.9 *ad* art. 1^{er}.

conformes avec les clauses générales de la convention. En d'autres termes, selon la conception suisse, des avantages conventionnels ne pouvaient être refusés en vertu de la théorie de l'évasion fiscale si la convention fiscale elle-même ne permettait pas l'application de cette réserve²⁷⁶. Cette observation a cependant été retirée lors de révision de 2017 du Commentaire du MC OCDE²⁷⁷.

Nous nous rallions à la position qui considère l'évasion fiscale comme non pertinente dans les états de fait impliquant des CDI. Cependant nous sommes d'avis que le test prévu par la théorie de l'évasion fiscale est semblable à l'analyse qu'un tribunal devrait suivre lors de soupçon d'abus de CDI. Cela vaut notamment en ce qui concerne le fardeau de la preuve.

Comme évoqué précédemment, certaines conventions prévoient spécifiquement la possibilité pour les États signataires d'appliquer des dispositions anti-abus de droit interne ; il s'agit notamment de l'AFisE, devenu l'AEAI et de plusieurs CDI bilatérales.

L'article 9 AEAi prévoit à ses paragraphes 1 et 2 que l'exemption prévue est accordée « sans préjudice de l'application des dispositions de la législation nationale ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse et dans les États membres [...] ». Cette réserve permet à un État signataire de refuser l'exemption prévue par l'AEAI si une convention fiscale sous-jacente ou une disposition de droit interne le permet. Le libellé de l'article 9 AEAi est restrictif en ce qu'il ne permet l'application d'une règle anti-abus de droit interne qu'à la condition que celle-ci soit prévue dans une *disposition* (« *Rechtsvorschrift* »)²⁷⁸.

En tant que traité international, l'AEAI se doit d'être interprété selon la Convention de Vienne sur le droit des traités²⁷⁹. À cet égard il semble cependant peu probable que l'article 2, alinéa 2 CC soit une *disposition* suffisamment pertinente pour justifier le refus de l'exemption. À notre sens, la construction du Tribunal fédéral est avant tout jurisprudentielle et ne saurait justifier l'application de la théorie de l'évasion fiscale lorsque le traité prévoit le terme « disposition ».

L'article 21, alinéa 2 LIA, qui est une disposition *suffisante*, semble être quant à lui visiblement écarté par la jurisprudence dans la mesure où le Tribunal fédéral l'assimile en grande partie à la clause du bénéficiaire effectif. Par ailleurs, la clause du bénéficiaire effectif, du fait de la nature implicite qui lui est reconnue par le Tribunal fédéral, serait systématiquement applicable dans les cas où l'administration fiscale aurait la velléité d'invoquer l'article 21, alinéa 2 LIA. Ainsi, la jurisprudence relative à l'article 21, alinéa 2 LIA empêche l'application de cette disposition dans les situations où des CDI sont applicables.

²⁷⁶ HONGLER / WINZAP, p. 846.

²⁷⁷ Commentaire MC OCDE, par. 110 *ad art. 1^{er} a contrario* ; OCDE, Mise à jour 2017, par. 36.

²⁷⁸ HONGLER / WINZAP, p. 847.

²⁷⁹ RS 0.111.

5.6 La réserve non écrite de l'abus

Avant de développer le contexte jurisprudentiel qui mena à la reconnaissance de la réserve non écrite de l'abus (« *stillschweigenden Missbrauchsvorbehalt*²⁸⁰ ») en Suisse, il sied de rappeler que celle-ci demeure controversée au sein de la doctrine²⁸¹. Par ailleurs, certains auteurs, tout en concédant son existence, considèrent que la réserve non écrite de l'abus n'était pas nécessaire dans l'arrêt où le Tribunal fédéral releva son existence²⁸².

La clause anti-abus implicite fut consacrée par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 28 novembre 2005²⁸³. Une société sise au Danemark réclamait le remboursement intégral de l'impôt anticipé perçu sur des dividendes de source suisse sur la base de la CDI entre le Danemark et la Suisse²⁸⁴ qui prévoyait à l'époque une imposition exclusive des dividendes dans l'État de résidence. La société danoise était dénuée de toute substance et entièrement détenue par des non-résidents.

En invoquant les dispositions de la Convention de Vienne, qui prévoient que tout traité en vigueur lie les parties et que ces dernières doivent l'exécuter et l'interpréter de bonne foi²⁸⁵, le Tribunal fédéral jugea qu'une clause générale prévoyant l'interdiction de l'abus de convention, fondée sur la clause de transparence, existait, même en l'absence de règle explicite.

Conceptuellement, cette réserve non écrite de l'abus est similaire à la règle PPT. La doctrine est cependant d'avis que le champ d'application de la règle PPT est beaucoup plus étendu²⁸⁶.

5.6.1 Relation de la règle PPT avec la réserve non écrite de l'abus

Comme mentionné ci-avant²⁸⁷, le Tribunal fédéral considère que chaque convention est soumise à une réserve non écrite de l'abus. La doctrine est partagée sur la relation entre les règles anti-abus spécifiques et la réserve non écrite de l'abus ; jusqu'à présent l'articulation avec une autre règle anti-abus générale, comme le PPT, n'avait pas été envisagée. Deux conceptions sont possibles : une approche cumulative, en vertu de laquelle la règle spécifique et la règle générale sont applicables de manière concurrente et une approche subsidiaire, selon laquelle lorsqu'une règle spécifique est applicable à un état de fait, la réserve générale est inapplicable.

²⁸⁰ Également « *ungeschriebenen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalts* ».

²⁸¹ En faveur : DANON, Réserve, n° 157 *ad* art. 1^{er} ; DE BROE / VON FRENCKELL, p. 287 ; MATTEOTTI, p. 797 ; OBERSON, n° 792 ; WARD, p. 182 ; Contre : CHAND, Interaction, p. 116 ; GANI, p. 254.

²⁸² MATTEOTTI, p. 797 ; OBERSON, n° 793.

²⁸³ Arrêt du TF 2A.239/2005 du 28 novembre 2005, consid. 3.4.

²⁸⁴ RS 0.672.931.41.

²⁸⁵ Art. 26 et 31 CV.

²⁸⁶ DANON / SCHELLING, p. 205.

²⁸⁷ cf. *supra* 5.6. et 5.3.

À notre sens, il convient d'exclure l'application de la réserve générale de l'abus aux situations couvertes par la règle PPT, cette dernière formant une *lex specialis* à l'égard de la première²⁸⁸.

Au demeurant, une application cumulée ou concurrente de la règle PPT avec la réserve non écrite de l'abus serait contraire à l'article 31 de la Convention de Vienne, qui consacre la primauté de l'interprétation littérale²⁸⁹. La portée subsidiaire que nous accordons à la réserve générale de l'abus vis-à-vis du PPT ne devrait cependant pas avoir d'effet majeur dans la mesure où le PPT, en raison de sa formulation vague et de son champ d'application matériel vaste, devrait couvrir la grande majorité des cas précédemment du ressort de la réserve non écrite de l'abus.

Enfin, la réserve figurant à la règle PPT *in fine*, qui permet au contribuable de prouver que ses activités sont légitimes (bonne foi et *business test*) ne consacre pas une amélioration du traitement du contribuable. En effet, si la réserve non écrite de l'abus devait être appliquée à un état de fait identique, il appartiendrait aux autorités fiscales de démontrer la nature abusive de la structure. Il sied toutefois de noter que la réserve non écrite de l'abus et aujourd'hui rarement invoquée par l'administration fiscale. Ceci est dû principalement à sa nature subsidiaire à toutes les autres règles, ce qui réduit son champ d'application dès lors que de nombreuses CDI contiennent des règles préventives d'abus. Cette subsidiarité est d'ailleurs exacerbée en raison de la nature implicite de la clause du bénéficiaire effectif qui prime également la réserve générale de l'abus en raison de son caractère plus spécifique²⁹⁰.

5.7 Articulation de la règle PPT avec la règle LOB

Dans le cadre de la Convention BEPS, la règle PPT, dans sa variante non couplée à une règle LOB, a été largement préférée²⁹¹ par les États signataires à la règle LOB, qui est trop spécifique et qui laisse moins de marge d'appréciation à l'administration fiscale qu'une clause anti-abus générale. La règle PPT aurait en revanche été choisie en raison de la liberté d'appréciation qu'elle accorde quant à l'abus de CDI²⁹². Cette situation est en partie imputable à la nature de la règle PPT, qui est la seule mesure susceptible d'être conforme au standard minimum de l'Action 6 sans devoir être couplée avec d'autres règles ; il s'agit en d'autres termes de l'option par défaut²⁹³. La préférence pour la règle PPT s'explique également par le fait que l'application de la règle LOB est très complexe²⁹⁴.

²⁸⁸ Dans ce sens cf. également CHAND, *Interaction*, p. 116 et DE BROE, p. 226.

²⁸⁹ DE BROE/VON FRENCKELL, p. 287.

²⁹⁰ La clause du bénéficiaire effectif, qu'elle soit implicite ou non, n'est applicable qu'aux états de fait où interviennent les art. 10, 11 et 12 MC OCDE.

²⁹¹ cf. tableau publié in : DANON/SALOMÉ, pp. 210-211.

²⁹² LANG, pp. 658-660 ; HATTINGH, *Multilateral Instrument*, partie 4.1.

²⁹³ OCDE, Note explicative, par. 90.

²⁹⁴ DANON/SHELLING, p. 205.

Certains États s'opposent cependant formellement à la règle PPT ; le Sénat des États-Unis considère par exemple que le PPT n'est pas satisfaisant²⁹⁵. La Suisse n'a quant à elle jamais favorisé les règles LOB²⁹⁶, préférant les clauses anti-abus générales dans le cadre de ses CDI, sauf lors de demande expresse formulées par l'autre État partie²⁹⁷. De surcroît, jusqu'à présent la réserve non écrite de l'abus assurait que les conventions fiscales étaient protégées par une clause similaire à la règle PPT²⁹⁸.

Il convient de distinguer deux types de conflits normatifs entre règles LOB et règle PPT. Le premier type de conflit est l'éventualité d'une convention désignée comme couverte par la Convention BEPS par deux États. Si un État opte pour la règle PPT et que l'autre État opte pour la règle PPT avec LOB/SLOB ou pour la règle LOB avec mécanisme préventif de structure de relais, la règle anti-abus applicable selon la Convention BEPS est la règle PPT²⁹⁹. Ce résultat est logique dans la mesure où la règle PPT est l'unique option qui peut satisfaire par elle-même au standard minimum³⁰⁰.

En revanche, si les deux États optent pour la règle PPT ainsi que pour une règle LOB, que cela soit par le biais de la Convention BEPS ou au sein d'une CDI consolidée, la question est plus compliquée. L'usage en matière de conflits normatifs veut que la résolution passe par l'application du principe *lex specialis*. Entre une règle LOB et une règle PPT, dans l'hypothèse où toutes deux seraient matériellement applicables, un tel conflit devrait donc en principe se résoudre par l'application de la règle LOB, en raison de son caractère plus spécifique. Cette position est également celle d'une partie de la doctrine ; nous renvoyons à ce sujet aux considérations faites ci-avant³⁰¹. L'OCDE précise également que la règle PPT ne limite pas la portée et l'application de la règle LOB lorsque l'octroi d'avantages conventionnels est refusé en vertu de cette dernière³⁰².

²⁹⁵ LANG, p. 664 ; SILBERZTEIN/TRISTRAM, p. 351 et note de bas de page 38.

²⁹⁶ DANON/SHELLING, p. 205.

²⁹⁷ Les CDI avec les États-Unis (RS 0.672.933.61) et le Japon contiennent des règles LOB (RS 0.672.946.31).

²⁹⁸ DANON/SHELLING, p. 205.

²⁹⁹ Art. 7 par 7 let. b Convention BEPS.

³⁰⁰ OCDE, Note explicative, par. 90 ; DFF, Rapport explicatif, p. 12.

³⁰¹ cf. *supra* 5.2

³⁰² Commentaire MC OCDE, par. 171 *ad* art. 29.

6 Conclusion

La présente contribution avait pour objectif d'étudier la règle PPT et son introduction en Suisse. Il est encore difficile de déterminer les conséquences concrètes de la mise en œuvre de cette clause anti-abus, mais nous pouvons déjà affirmer que celle-ci sera source de nombreux défis pour les praticiens.

La règle PPT a plusieurs défauts. Cette règle contient une présomption d'abus, si ce n'est un renversement complet du fardeau de la preuve, qui ne donne pas au contribuable une opportunité suffisante d'apporter des justifications et des raisons démontrant une entreprise commerciale légitime. À cet égard, la formule du Sénat américain en 1999, dont la clairvoyance demeure d'actualité, est plus qu'éloquente sur les problèmes posés par les règles de type PPT :

*« The new main purpose tests in the proposed treaty are subjective, vague and add uncertainty to the treaty. It is unclear how the provisions are to be applied. In addition, the provisions lack conformity with other U.S. tax treaties. **This uncertainty could create difficulties for legitimate business transactions, and can hinder a taxpayer's ability to rely on the treaty.**³⁰³ »*

La formulation de la règle PPT présente le risque de largement contribuer à l'insécurité juridique, notamment en raison de l'usage du terme « *nonobstant* » qui est de nature à créer davantage de confusion que de clarté. En effet, cette conjonction à elle seule remet en cause des principes établis d'interprétation et de résolution des conflits normatifs.

Un autre problème inhérent à l'application de la règle PPT est la conséquence de celle-ci. Lorsque des avantages conventionnels sont refusés à une personne, les autorités fiscales et les tribunaux n'auront pas l'obligation de procéder à une requalification, ce qui mènera, cas échéant, inévitablement à un résultat non désiré dans le cadre des CDI : la double imposition.

À notre sens, la double imposition n'est pas une réponse proportionnée aux situations entraînant le refus d'octroi d'avantages conventionnels. Un traitement analogue à celui qui est prévu dans l'application de la théorie de l'évasion fiscale et de la théorie des anciennes réserves, soit une requalification de l'état de fait conventionnel, est selon nous préférable et davantage conforme aux but et objet principaux des conventions fiscales : l'élimination de la double imposition.

Le libellé de la règle PPT est également problématique, en cela qu'il attribue, tant du fait de sa rédaction vague et hasardeuse que de la volonté des États participant au Projet BEPS, à l'administration fiscale une très grande marge d'appréciation, alors que celle-ci dispose déjà d'une discrétion suffisante, voire importante. Plus encore, la relation entre la règle PPT et les règles anti-abus spécifiques, à l'exclusion de la règle LOB, font l'objet d'un débat nourri et il est impossible de déterminer quelle position sera privilégiée par la

³⁰³ SÉNAT DES ÉTATS-UNIS, Executive Report 106-8, p. 5. La citation est empruntée à LANG, p. 664. Notre emphase.

Suisse ni même qu'elle sera la position majoritaire parmi les différents États conventionnés.

Enfin, nous sommes d'avis que la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la notion de bénéficiaire effectif, critiquable à bien des égards, est incompatible avec une mise en œuvre de la règle PPT conforme aux exigences de l'OCDE et aux engagements internationaux de la Suisse. Cette incompatibilité dépendra également de la pratique de l'administration fiscale, soit si cette dernière continuera d'invoquer la clause du bénéficiaire effectif pour refuser les avantages conventionnels aux structures de relais et de tremplin.

Une prise en compte des évolutions intervenues, en 2014 déjà, au sein du Commentaire du MC OCDE nous semble dès lors nécessaire, à tout le moins faciliterait-elle la tâche des autorités et des contribuables, qui devront sinon jongler entre une clause du bénéficiaire effectif, appliquée par la jurisprudence de manière dépassée et une règle PPT dont la mise en œuvre a été conçue, comme le démontre le Commentaire 2017, en fonction d'une clause du bénéficiaire effectif dont la portée serait largement réduite.

La règle PPT présente des défis majeurs, tant en termes d'interprétation que de compatibilité avec l'ordre juridique. L'entrée en vigueur de cette règle dans les conventions fiscales suisses risque dès lors de mener à un accroissement de l'incertitude fiscale, laquelle décourage les investissements internationaux, et d'amorcer une recrudescence des litiges entre les contribuables et les autorités fiscale.

L'introduction de la règle PPT doit également être reconnue comme une occasion de revoir certains aspects de la pratique administrative et de la jurisprudence fédérale, notamment en lien avec la généralisation de la requalification de l'état de fait conventionnel dans les situations d'abus de CDI. La possibilité d'établir la nature de la clause du bénéficiaire effectif et sa portée dans la jurisprudence du Tribunal fédéral devrait également être reconnue et saisie.

Il appartiendra en définitive aux praticiens et à l'administration fiscale, voire aux juges fédéraux, de clarifier l'articulation des règles anti-abus du droit fiscal international suisse et d'équilibrer l'application de la règle PPT, qui présente, pour l'heure, davantage de problèmes qu'elle n'en résout.
