

L'impact des directives OCDE 2017 en matière de prix
de transfert et de l'approche autorisée ("AOA") sur la
pratique suisse: étude au regard de la jurisprudence
récente du Tribunal fédéral.

Camille VILASECA

Assistante diplômée à l'Université de Lausanne

Texte soumis au Prix OREF

Lausanne, 30 juin 2021

Table des matières

Table des matières	I
Bibliographie	III
Table des Arrêts	VIII
Table des Abréviations	IX
1. Introduction	1
1.1 Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune OCDE.....	1
1.1.1 Art. 5 MC OCDE.....	2
1.1.2 Art. 7 MC OCDE.....	2
1.1.3 Relation avec l’art. 9 MC OCDE.....	3
1.2 Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017.....	3
1.3 Rapports de l’OCDE sur l’attribution de bénéfices aux établissements stables.....	4
1.4 Droit interne	5
1.4.1 Définition du concept d’établissement stable en droit suisse	5
1.4.2 Conditions d’assujettissement en droit suisse	5
1.4.3 Différenciation détermination et attribution des bénéfices.....	6
2. L’AoA	7
2.1 Version antérieure à la modification de 2010.....	8
2.1.1 Méthode directe (art. 7 al. 2 MC OCDE)	8
2.1.2 Méthode indirecte (art. 7 al. 4 MC OCDE).....	9
2.2 Version de 2010 et Rapport 2010.....	9
2.2.1 Généralités.....	9
2.2.2 Première étape de l’AoA	10
2.2.3 Deuxième étape de l’AoA	12
2.3 Critiques de l’AoA	12
2.4 Transposition de l’AoA en Suisse: droit conventionnel et droit interne	13
3. Attribution intercantonale et internationale des bénéfices à un établissement stable en droit suisse	14
3.1 Méthodes de répartition intercantonale des bénéfices.....	15
3.1.1 Méthode par quotes-parts (« quotenmässige Ausscheidung »)	15
3.1.2 Méthode objective (« objektmässige Ausscheidung »).....	17
3.2 Répartition internationale des bénéfices.....	18
3.2.1 Répartition internationale des bénéfices de personnes morales assujetties de manière illimitée en Suisse.....	18

3.2.2	Répartition internationale des bénéfices de personnes morales assujetties de manière limitée en Suisse	18
4.	Application de l'AoA selon la jurisprudence récente du Tribunal fédéral	19
4.1	Règles d'interprétation des CDI et des instruments dits de « <i>soft law</i> »	20
4.1.1	Règles d'interprétation du point de vue du droit international public	20
4.1.2	Règles d'interprétation du point de vue du droit suisse et de la jurisprudence du TF ...	21
4.2	Jurisprudence du TF : assujettissement limité	24
4.2.1	Analyse de la jurisprudence.....	24
4.2.2	Réflexion sur la jurisprudence.....	26
4.3	Jurisprudence du TF : assujettissement illimité.....	27
4.3.1	Analyse de la jurisprudence.....	27
4.3.2	Réflexion sur la jurisprudence.....	31
4.4	Critiques de la jurisprudence	32
4.5	Perspective.....	34
5.	Conclusion	35

Bibliographie

1. Doctrine

ARNOLD Brian J., *International Tax Primer*, 3^{ème} éd., Kluwer Law International, 2016.

BRÜLISAUER Peter, *Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.)*, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2015.

BRÜLISAUER Peter, *The Attribution of Profits to Permanent Establishments – Switzerland*, IFA Cahiers 2006, Vol. 91B, 2006.

COLLIER Richard et VELLA John, *Five Core Problems in the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 11 World Tax J. 2, 2019.

COLLOMB Swen, *Etablissement d'une répartition intercantonale : est-il encore possible d'éviter d'utiliser des méthodes de prix de transfert ?*, Archives De Droit Fiscal Suisse (ASA) Vol. 88, No 3, 2019.

DANON Robert, GUTMANN Daniel, OBERSON Xavier et PISTONE Pasquale (édit.), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune – Commentaire*, Helbing Lichtenhahn eds., eds. Francis Lefebvre, 2014.

DAS Rasmi Ranjan, *Is the Arm's-Length-Principle-Based Authorised OECD Approach to the Attribution of Profits to a Permanent Establishment Losing Its Authority?*, 73 Bull. Intl. Taxn. 12, 2019.

DE VRIES REILINGH Daniel, *La double imposition intercantonale*, 2^e éd., Stämpfli Eds. SA, 2013.

DE VRIES REILINGH Daniel, *Manuel de droit fiscal international*, 2^{ème} éd., Eds. Weblaw, 2014.

DE VRIES REILINGH-FLÜCKIGER Daniel, *Le Droit Fiscal Intercantonal Et Le Droit Fiscal International De La Suisse : Systèmes, Relations, Comparaison Et Examen De La Jurisprudence*, Centre De Droit Commercial, Fiscal Et De L'innovation Vol. 6, 2011.

DUSS Fabian, DIETSCHI Marc, *Dokumentationsvorschriften im Transfer Pricing*, EF 9/17, 2017.

HATTINGH Johann, *Treaty Interpretation – Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics IBFD.

HELMINEN Marjaana, *Finland: Allocation of Subsidiary Share Related Loans to a PE*, in: *Tax Treaty Case Law around the Globe 2017*, Michael Lang et al. eds, IBFD, 2018

HUIBREGTSE Steef et al., *Status of Implementation of the Authorized OECD Approach into Domestic Tax Law and Tax Treaties – Part 1*, 55 Eur. Taxn. 8, 2015.

HUIBREGTSE Steef et al., *Status of Implementation of the Authorized OECD Approach Into Domestic Tax Law and Tax Treaties – Part 2*, 55 Eur. Taxn. 9, 2015.

KOBETSKY, Michael, *Are the OECD Transfer Pricing Guidelines Part of the OECD Commentary?*, 3 International Tax Studies 2, 2020.

KOBETSKY Michael, *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*, Cambridge University Press, 2011.

LINDERFALK Ulf et HILLING Maria, *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*, Nordic Tax J. 1, 2015.

LOCHER Peter, *Kommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), II. Teil (Art. 49–101)*, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2004.

MARANTELLI Adriano, *«Dealing» statt Vertrag im internationalen Steuerrecht – ein Streiflicht auf die grenzüberschreitende Betriebsstättenbesteuerung / IV. Authorised OECD Approach («AOA») in: Brücken bauen*, Stämpfli Verlag, 2018.

MÜHLEMANN Markus, *Switzerland – Permanent Establishments*, Country Tax Guides IBFD, mis à jour 2021.

NAVARRO Aitor, *International Tax Soft Law Instruments: The Futility of the Static v. Dynamic Interpretation Debate*, 48 Intertax 10, 2020.

NOËL Yves et AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), *Impôt fédéral direct, LIFD - Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2017.

NOUEL Luis, *The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road?*, 65 Bull. Intl. Taxn. 1, 2011.

OBERSON Xavier, *Droit Fiscal Suisse*, 5^e éd., Helbing Lichtenhahn éd., 2021.

OBERSON Xavier, *Précis de droit fiscal international*, 4^e éd., Stämpfli Eds. SA, 2014.

OBERSON Xavier et HULL Howard R., *Switzerland in International Tax Law*, 4^e éd., IBFD, 2011.

OBRIST Thierry, *Introduction Au Droit Fiscal Suisse*, 2^e éd., Helbing Lichtenhahn éd., Collection Neuchâteloise, 2018.

OESTERHELT Stefan, *Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Archives De Droit Fiscal Suisse (ASA) Vol. 80, No 6/7, 2012.

PLEIL Christoph et SCHWIBINGER Stefan, *Confronting Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law: The Principle of Common Interpretation and the New Approach Revisited*, 10 World Tax J. 3, 2018.

RIVIER Jean-Marc, *L'interprétation des Conventions de Double Imposition*, RDAF 2000 II, 113.

SPINOSA, Lisa et CHAND, Vikram, *A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?* 46 Intertax 6/7, 2018.

THEOPHILOU Christos A., *Attribution of Profits to Permanent Establishments: Should the AOA Be Maintained as the OECD Standard?*, 27 Intl. Transfer Pricing J. 1, 2020.

VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA Ola, *Chapter 10: The Applicability of the AOA to Existing Tax Treaties – A Matter of Interpretation?* in *Taxation of Business Profits in the 21st Century: Selected Issues under Tax Treaties*, C. Gutiérrez Puente et A. Perdelwitz eds., IBFD, 2013.

VOGEL Klaus, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, 54 Bull. Intl. Taxn. 12, 2000.

VOGEL Klaus et al., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3^{ème} éd., Kluwer Law International, 1997.

2. Rapports et documents officiels

OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, 2020.

OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, Éditions OCDE, Paris, 2019.

OCDE, *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*, Éditions OCDE, Paris, 2018.

OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris, Juillet 2017.

OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2010 (Version complète)*, Éditions OCDE, Paris, 2013.

OCDE, *Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, Éditions OCDE, Paris, 22 Juillet 2010, disponible sous : <<https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/45689556.pdf>>

OCDE, *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, Éditions OCDE, Paris, 17 Juillet 2008, disponible sous : <<https://www.oecd.org/fr/ctp/41031512.pdf>>

OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée*, Éditions OCDE, Paris, 17 Juillet 2008.

Administration fédérale des contributions (AFC), *Circulaire n° 4 concernant l'imposition des sociétés de services*, 19 mars 2004, disponible sous :
<<https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/bundessteuer/kreisschreiben/2004/1-004-DV-2004.pdf.download.pdf/1-004-DV-2004-f.pdf>>

Administration fédérale des contributions (AFC), *Circulaire n° 8 concernant la répartition fiscale internationale des sociétés principales*, 18 décembre 2001, disponible sous :
<<https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/bundessteuer/kreisschreiben/2003/W02-008.pdf.download.pdf/w02-008f.pdf>>

Société des Nations, *Double imposition et évasion fiscale, Rapport présenté par la Réunion général d'Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale*, document C.562.M.178.1928.II, 1928.

Table des Arrêts

ATF 146 III 142

ATF 146 II 111

ATF 144 II 130

ATF 143 II 136

ATF 143 II 65

ATF 142 II 161

ATF 140 II 88

ATF 139 II 78

Arrêt du TF 2C_1116/2018 du 5 août 2020

Arrêt du TF 2C_880/2018 du 19 mai 2020

Arrêt du TF 2C_354/2018 du 20 avril 2020

Arrêts du TF 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 du 20 décembre 2019

Arrêt du TF 2C_972/2018 du 2 octobre 2019

Arrêt du TF 2C_343/2019 du 27 septembre 2019

Arrêt du TF 2P.140/2005 du 28 novembre 2005

Arrêt du TF 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 *in* RDAF 2006 II, 239.

Table des Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
Al./al.	alinéa
Approche autorisée OCDE	AoA
Art./art.	article(s)
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
CDI	convention en vue d'éviter les doubles impositions
Commentaire OCDE	Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE
consid.	Considérant(s)
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)
LIFD	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
Let.	lettre
MC OCDE	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
para.	paragraphe
Principes OCDE	Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017
Rapport 2008	Rapport de 2008 de l'OCDE sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables
Rapport 2010	Rapport de 2010 de l'OCDE sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
Sàrl	Société à responsabilité limitée
TF	Tribunal fédéral

1. Introduction

En fiscalité internationale, le concept d'établissement stable est une notion ancienne et cruciale datant de la création des CDI. La première ébauche des règles d'attribution de bénéfices à un établissement stable remonte aux travaux de la Société des Nations de 1928.¹

Un groupe d'entreprises multinationales peut librement choisir son organisation, et de ce fait, le groupe est libre d'exercer son activité par l'intermédiaire de filiales ou d'établissements stables. Une des caractéristiques essentielles de l'établissement stable est que ce dernier ne possède pas de personnalité juridique propre, il n'est que le prolongement de l'entreprise à laquelle il est rattaché. De plus, un établissement stable implique une installation physique dans une juridiction déterminée.

Ce concept est développé principalement aux art. 5 et 7 MC OCDE² qui ont été cristallisés dans de nombreuses CDI, notamment celles dont la Suisse est un Etat signataire. En ce qui concerne les méthodes d'attribution de bénéfices à un établissement stable, la pluralité des méthodes contenue dans les versions antérieures à 2010 de l'art. 7 MC OCDE a fait place à l'approche autorisée OCDE, dite « AoA » (« *Authorized OECD Approach* »), qui est la méthode préférable.

La présente contribution traitera tout d'abord des textes qui font mention du concept d'établissement stable en droit international mais aussi en droit interne. Par la suite, la méthode dite AoA sera détaillée ainsi que sa transposition en droit suisse. Afin de mieux comprendre l'application de cette méthode dans la pratique suisse, les règles d'attribution internationale et intercantonale de bénéfices à un établissement stable d'un point de vue du droit interne seront développées. Finalement, la jurisprudence du TF sera analysée afin de démontrer l'impact des Principes OCDE 2017 en matière de prix de transfert et de l'AoA sur la pratique suisse.

1.1 Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune OCDE

Le MC OCDE est globalement reproduit par la Suisse dans ses CDI³. Cela concerne également les articles relatifs aux établissements stables. L'art. 5 définit cette notion puis l'art. 7 décrit les règles d'attribution des bénéfices d'un établissement stable et quel Etat est compétent pour taxer ce bénéfice. Cet art. 7 est intrinsèquement lié à l'art. 9 qui traite de l'application du principe de pleine concurrence entre entreprises associées.

Le MC OCDE est accompagné d'un Commentaire qui permet de détailler les articles et d'apporter certaines précisions qui ne seraient pas explicitées dans les dispositions du MC

¹ Société des Nations, *Double imposition et évasion fiscale, Rapport présenté par la Réunion général d'Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale*, 1928.

² Il en est aussi fait mention dans les règles spécifiques d'attribution d'éléments de revenus, par exemple en ce qui concerne les dividendes à l'art. 10 MC OCDE ou les intérêts à l'art. 11 MC OCDE.

³ En tenant compte des réserves émises par la Suisse sur certains articles.

OCDE. Il convient de souligner qu'en droit suisse, le Commentaire OCDE est un instrument dit de « *soft law* », ce qui signifie qu'il n'est pas juridiquement contraignant. Seules les CDI ont un effet juridique contraignant.

La dernière version du MC OCDE et de son Commentaire est celle de 2017, cependant pour le présent article, ce sont les versions de 2008 et de 2010 qui nous intéressent tout particulièrement, car elles reflètent la mise en place de l'AoA comme nouvelle méthode d'attribution de bénéfices à un établissement stable.

1.1.1 Art. 5 MC OCDE

Avant de déterminer et attribuer des bénéfices à un établissement stable, il convient dans un premier temps de démontrer la présence d'un établissement stable dans une juridiction, afin que par la suite cette juridiction puisse imposer les bénéfices imputables à l'établissement stable. L'art. 5 al. 1 MC OCDE contient pour ce faire une définition du concept : « Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. »⁴

L'al. 2 quant à lui contient une liste non exhaustive d'exemples constituant un établissement stable.⁵

L'art. 5 MC OCDE requiert donc qu'un lien soit établi entre l'établissement stable et la juridiction où il se situe afin qu'il soit reconnu comme tel. L'article impose donc l'existence d'une présence physique, qui est néanmoins de plus en plus remise en cause de par la numérisation de l'économie.⁶

L'art. 5 ne permet toutefois pas de déterminer quels bénéfices seront imputables à l'établissement stable, ni quel Etat contractant est compétent pour imposer ou non ces bénéfices, cette tâche incombant à l'art. 7 MC OCDE que nous allons maintenant succinctement décrire. L'art. 5 est donc le point de départ de notre analyse, mais l'élément central réside dans l'art. 7 MC OCDE.

1.1.2 Art. 7 MC OCDE

⁴ Art. 5 al. 1 MC OCDE 2017.

⁵ Les autres alinéas de l'art. 5 MC OCDE ne seront pas détaillés, car ils sont secondaires pour ce sujet. Il était nécessaire de mentionner la définition générale du concept, cependant, de plus amples développements sur l'art. 5 MC OCDE ne sont pas primordiaux pour l'étude de ce sujet.

⁶ Voir par exemple les travaux de l'OCDE sur la numérisation de l'économie et plus spécifiquement sur le Pilier Un : OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2020.

L'art. 7 MC OCDE détermine les règles d'attribution de bénéfices à un établissement stable. Par ailleurs, cet article contient le « nexus » qui conduit à la taxation d'un établissement stable par un Etat contractant. En effet, un Etat ne peut taxer les bénéfices d'une entreprise que si celle-ci, dispose, au minimum, d'un établissement stable dans ce même Etat. Cela est dû au fait qu'« une entreprise d'un État ne peut être vraiment considérée comme participant à la vie économique d'un autre État au point de tomber sous sa juridiction fiscale qu'à partir du moment où elle a un établissement stable dans cet État. »⁷

En outre, l'Etat où se situe l'établissement stable ne peut taxer que les bénéfices qui sont imputables à ce dernier. L'art. 7 MC OCDE développe également la méthode applicable⁸ pour attribuer les bénéfices qui sont imputables à un établissement stable. Cet article se base sur le principe de pleine concurrence.

1.1.3 Relation avec l'art. 9 MC OCDE

L'art. 9 MC OCDE a pour but l'application du principe de pleine concurrence aux entreprises associées. Plus précisément, l'article traite des ajustements qui peuvent être opérés lorsque des transactions entre entreprises associées diffèrent des transactions conclues entre entreprises indépendantes. Dans ce cas-là, les transactions entre entreprises associées sont considérées comme ne respectant pas le principe de pleine concurrence et les bénéfices doivent donc être ajustés.

L'art. 9 MC OCDE est lié à l'art. 7 MC OCDE⁹ en ce sens que les deux articles appliquent le principe de pleine concurrence, l'art. 7 aux établissements stables et l'art. 9 aux entreprises associées.

Enfin, d'un point de vue Suisse, le principe de pleine concurrence est ancré en droit interne, notamment à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD et à l'art. 24 LHID.

1.2 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017¹⁰

Comme l'indique l'intitulé même des Principes OCDE, ils sont destinés à la fois aux autorités fiscales et par extension aux Etats, et aux contribuables, c'est-à-dire aux entreprises multinationales. L'OCDE précise que ces lignes directrices devraient être appliquées par les

⁷ Commentaire OCDE 2010 n. 11 ad art. 7.

⁸ Avant 2010, les méthodes applicables.

⁹ Dans sa version révisée de 2010.

¹⁰ OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris, Juillet 2017.

Etats dans leurs pratiques internes en matière de prix de transfert et par les contribuables dans l'évaluation de la conformité de leur politique de prix de transfert au sein de leur groupe.¹¹

En finalité, les Principes OCDE détaillent l'application du principe de pleine concurrence aux entreprises associées pour garantir deux objectifs : « asseoir correctement l'impôt dans chaque pays et éviter les doubles impositions ».¹²

L'OCDE, à travers de nombreux rapports et notamment l'introduction de l'AoA, considère que ces mêmes Principes OCDE doivent également s'appliquer à la répartition de bénéfices entre une entreprise et ses établissements stables conformément au principe de pleine concurrence. Cependant cette application des Principes OCDE aux établissements stables ne doit pas être faite de manière directe mais par analogie.¹³

Tout comme le MC OCDE et son Commentaire, les Principes OCDE sont considérés comme des instruments dits de « *soft law* » et ne sont donc pas juridiquement contraignants pour la Suisse. Cette dernière n'a, par ailleurs, pas intégré ces Principes dans son droit interne. Cependant, l'AFC y fait expressément allusion dans la lettre circulaire n°4/2004 dans laquelle elle enjoint les administrations cantonales à tenir compte des Principes OCDE lors de la taxation d'entreprises multinationales.¹⁴ Par conséquent, les Principes OCDE sont applicables en Suisse.

1.3 Rapports de l'OCDE sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables

Le Rapport de l'OCDE sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, tout d'abord publié en 2008, puis sa version révisée en 2010, traite de l'application du principe de pleine concurrence aux établissements stables et détaille l'AoA, méthode d'attribution de bénéfices à un établissement stable.

Certaines conclusions du Rapport 2008 ont été ajoutées au Commentaire OCDE de l'art. 7. Cependant, l'OCDE a conclu que l'art. 7 devait lui-même subir une modification, et c'est pour cela que le Rapport 2008 a été révisé, en vue de la publication du nouvel art. 7 en 2010.

Le Rapport 2010 précise que la version du Rapport de 2008 devrait servir d'interprétation pour le Commentaire OCDE en vigueur en 2008 et donc pour l'art. 7 MC OCDE en vigueur avant sa modification en 2010. Le Rapport 2010 servira lui-même d'outil d'interprétation pour les CDI contenant le nouvel art. 7 MC OCDE et son Commentaire révisé.

Le Rapport 2010 traite succinctement de l'application générale de l'AoA, puis de l'application spécifique de l'AoA aux établissements stables des banques, d'entreprises effectuant des transactions mondialisées sur instruments financiers et des sociétés d'assurance.

¹¹ Principes OCDE 2017, p. 19.

¹² Principes OCDE 2017, p. 16.

¹³ Rapport OCDE 2010, para. 55

¹⁴ AFC, *Circulaire n° 4 concernant l'imposition des sociétés de services*, 19 mars 2004.

Les Rapports sont également des instruments dits de « *soft law* », ils ne sont donc pas juridiquement contraignants pour la Suisse.

1.4 Droit interne

1.4.1 Définition du concept d'établissement stable en droit suisse

La définition du concept d'établissement stable en droit fédéral concernant l'imposition des personnes morales est contenue dans l'art. 51 al. 2 LIFD¹⁵ qui dispose :

« On entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois. »

Cette définition est reprise par la jurisprudence du TF, notamment quant à la nécessité qu'un établissement stable possède une substance suffisante.¹⁶

Le TF a confirmé que la notion devait être interprétée similairement dans le cas d'un assujettissement illimité ou limité.¹⁷ La doctrine partage également cette opinion.¹⁸

Par ailleurs, il convient de souligner que la formulation employée dans la LIFD pour définir le terme établissement stable est largement inspirée de l'art. 5 al. 1 MC OCDE, qui, comme exposé précédemment, contient une définition de ce concept. La similarité persiste quant à la liste non exhaustive d'exemples constituant un établissement stable, comprise aux art. 5 al. 2 MC OCDE et 51 al. 2 LIFD.

1.4.2 Conditions d'assujettissement en droit suisse

Il convient de différencier deux cas : lorsqu'une entreprise a son siège ou son administration effective en Suisse et un établissement stable à l'étranger, l'entreprise sera assujettie en Suisse

¹⁵ Dans le présent travail, seule mention de l'imposition des personnes morales sera faite pour l'attribution de bénéfices à un établissement stable. En pratique, en droit interne suisse ainsi qu'en droit conventionnel, il est possible d'être en présence d'un établissement stable exploité par une personne physique mais en pratique il existe peu de cas. De plus, l'AoA n'a pas pour but d'être appliquée à ces cas d'espèces. De ce fait, il sera seulement fait mention des art. 51 et 52 LIFD et non des art. 4 et 6 LIFD.

¹⁶ ATF 139 II 78, consid. 3.2.3

¹⁷ ATF 139 II 78, consid. 2.

¹⁸ DE VRIES REILINGH-FLÜCKIGER Daniel, *Le Droit Fiscal Intercantonal Et Le Droit Fiscal International De La Suisse : Systèmes, Relations, Comparaison Et Examen De La Jurisprudence*, 2011, p. 154

de manière illimitée en raison d'un rattachement personnel¹⁹ et lorsqu'une entreprise a son siège ou son administration effective à l'étranger et un établissement stable en Suisse, l'entreprise sera assujettie en Suisse de manière limitée en raison d'un rattachement économique²⁰.

L'assujettissement illimité en raison d'un rattachement personnel implique l'imposition des revenus mondiaux²¹ mais ne s'étend cependant pas aux établissements stables situés à l'étranger en vertu de l'art. 52 al. 1 LIFD. Les revenus mondiaux seront donc dans un premier temps déterminés, le bénéfice sera par la suite réparti entre les différentes entités et les établissements stables situés à l'étranger seront exonérés de l'impôt en Suisse. Selon l'art. 52 al. 3 LIFD, une entreprise résidente en Suisse peut provisoirement compenser les pertes d'un établissement stable étranger avec le bénéfice généré en Suisse à condition que l'autre Etat n'ait pas pris en compte ces pertes.

L'assujettissement limité en raison d'un rattachement économique se limite quant à lui au bénéfice imposable en Suisse, c'est-à-dire au bénéfice attribuable à l'établissement stable en vertu de l'art. 52 al. 2 LIFD. Par conséquent l'impôt sur les bénéfices est dû sur le bénéfice réalisé en Suisse.²² A l'inverse de la compensation provisoire des pertes prévues à l'art. 52 al. 3 LIFD pour les cas d'assujettissement illimité, il découle de l'art. 52 al. 4 applicable aux cas d'assujettissement limité que la prise en considération des pertes étrangères est exclue.²³

L'art. 52 al. 3 LIFD dispose que la répartition internationale doit suivre les règles établies pour la répartition intercantonale du bénéfice. Cela renvoie à l'art. 127 al. 3 Cst. qui interdit la double imposition intercantonale. Cependant, selon la doctrine majoritaire, ce renvoi ne s'applique qu'en cas d'assujettissement illimité en Suisse en raison d'un rattachement personnel.²⁴

1.4.3 Différenciation détermination et attribution des bénéfices.

Selon la jurisprudence du TF, il est nécessaire de différencier la détermination du bénéfice de l'attribution ou la répartition du bénéfice.²⁵

En effet, la première étape, c'est-à-dire la détermination du bénéfice, relève du droit interne ou unilatéral. Lors de cette phase, les revenus totaux de l'entreprise dans son ensemble, donc y compris ceux de l'établissement stable, sont déterminés. En d'autres termes, sont identifiés « le moment de la réalisation des bénéfices, l'admissibilité des déductions et les éventuelles

¹⁹ Art. 51 al. 1 let. b LIFD.

²⁰ Art. 50 LIFD.

²¹ Principe de l'universalité.

²² Art. 52 al. 4 LIFD.

²³ NOËL, Yves et AUBRY GIRARDIN, Florence, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, n. 6 ad art. 52

²⁴ LOCHER Peter, *Kommentar zum DBG*, n. 24 ad art. 52 LIFD ; NOËL, Yves et AUBRY GIRARDIN, Florence, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, n. 27 ad art. 52

²⁵ Arrêt du TF 2C_1116/2018 du 5 août 2020, consid. 7.4 ; Arrêt du TF 2C_972/2018 du 2 octobre 2019, consid. 3 ; BRÜLISAUER Peter, *Kommentar zum internationalen Steuerrecht*, Art. 7 OECD-MA, 2015, para. 18-21.

exonérations de l'obligation fiscale. »²⁶ Le bénéfice dûment identifié sera en principe soumis à l'impôt.

En revanche, la seconde étape, c'est-à-dire la répartition du bénéfice précédemment déterminé, relève du droit international ou bilatéral. Lors de cette étape, il convient de répondre concrètement à la question quels sont les bénéfices attribuables à l'établissement stable et de sélectionner la méthode applicable.²⁷

2. L'AoA

La première question qui nécessite d'être résolue est pour quelles raisons l'OCDE a-t-elle développée l'AoA ? Selon les différents Rapports OCDE²⁸ et la doctrine, notamment COLLIER et VELLA²⁹, l'AoA a été développée pour pallier le manque d'uniformité dans l'application et l'interprétation de l'art. 7 MC OCDE. De nombreux pays avaient en effet adopté des approches différentes, qui se reflétaient notamment dans le fait que plusieurs méthodes de répartition des bénéfices étaient autorisées. Cette absence d'uniformité et de consensus au niveau international quant à l'attribution de bénéfices à un établissement stable pouvait potentiellement conduire à des situations de double imposition, voire de double non-imposition.

De plus, il a toujours existé un décalage entre le niveau de développement des règles relatives au principe de pleine concurrence applicables aux entreprises associées en comparaison avec les règles d'attribution spécifiques aux établissements stables. L'AoA a donc également pour but de détailler les principes d'attribution des bénéfices à un établissement stable pour les aligner avec les Principes OCDE et le principe de pleine concurrence.

Selon BRÜLISAUER, l'adoption de l'AoA ne représente pas une modification radicale de la pratique mais une concrétisation ou clarification du principe de pleine concurrence basées sur l'AoA.³⁰ Cette modification a en effet mis l'accent sur l'approche de l'entité fonctionnellement distincte et sur l'approximation de l'attribution du bénéfice d'un établissement stable à celle d'une filiale. Par conséquent, à travers l'analyse de la méthode directe anciennement contenue dans l'art. 7 MC OCDE et de l'AoA, il ressort qu'il existe de nombreuses similarités entre ces deux méthodes. Toutes deux impliquent notamment que l'établissement stable soit considéré comme une entreprise séparée et distincte du reste de l'entreprise. L'AoA est une méthode qui précise et détaille la méthode directe.

²⁶ Arrêt du TF 2C_972/2018 du 2 octobre 2019, consid. 3, *notre traduction*.

²⁷ BRÜLISAUER Peter, *Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA*, 2015, para. 19.

²⁸ Rapport OCDE 2010, para. 3 et 4.

²⁹ COLLIER Richard et VELLA John, *Five Core Problems in the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 2019, p. 165.

³⁰ BRÜLISAUER Peter, *Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA*, 2015, para. 12.

L'introduction de l'AoA s'est traduite par une première modification du Commentaire OCDE en 2008 suite à la parution du Rapport 2008. Puis, une seconde modification a été effectuée, non seulement du Commentaire OCDE mais également de l'art. 7 MC OCDE. L'AoA est une clarification, un prolongement de la méthode directe. En effet, toutes deux respectent le principe de pleine concurrence et préconisent de fait l'approche de l'entité fonctionnelle distincte. Ainsi, c'est au sein de la méthode directe que se trouvaient les prémices de l'AoA.

2.1 Version antérieure à la modification de 2010

2.1.1 Méthode directe (art. 7 al. 2 MC OCDE)

Selon la version pré-2010, deux méthodes d'attribution des bénéfices à un établissement stable étaient autorisées, la méthode directe (art. 7 para. 2 MC OCDE) et la méthode indirecte (art. 7 para. 4 MC OCDE), à la condition que cette dernière soit d'usage dans l'Etat membre et produise des résultats comparables à la méthode directe. La méthode directe était de ce fait la méthode préférable, cependant, il était également possible, à titre exceptionnel, d'appliquer la méthode indirecte si celle-ci était usuelle.³¹

La méthode directe, respecte le principe de pleine concurrence en ce sens qu'elle attribue les bénéfices à un établissement stable comme si ce dernier avait constitué une entreprise indépendante. De ce fait, les bénéfices attribuables à l'établissement stable sont ceux qu'il aurait réalisés s'il effectuait des transactions avec des entités séparées et indépendantes aux conditions et au prix du marché ordinaire. En application du principe de pleine concurrence et des Principes OCDE par analogie, il est nécessaire de donner un prix aux opérations effectuées entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise, c'est-à-dire aux opérations internes³². Cette méthode est explicitée à l'al. 2 de l'art. 7 MC OCDE.

Cette méthode est aussi appelée méthode de la comptabilité séparée, car les autorités fiscales doivent utiliser la comptabilité propre à l'établissement stable pour déterminer les bénéfices imputables à ce dernier.

En vertu des Principes OCDE applicables par analogie et du principe de pleine concurrence, la première étape de cette méthode consiste à isoler les activités exercées par l'établissement stable à l'aide d'une analyse factuelle et fonctionnelle. La deuxième étape, implique la détermination de la rémunération versée en contrepartie des opérations exercées par l'établissement stable, en se basant sur les fonctions exercées, actifs utilisés et risques assumés de ce dernier.³³

L'al. 2 de l'art. 7 MC OCDE, et par conséquent l'application de la méthode directe, peuvent « conduire à imputer des bénéfices à un établissement stable même si l'entreprise dans son

³¹ Commentaire OCDE 2008 n. 52 ad art. 7.

³² En anglais, "*internal dealings*"

³³ Commentaire OCDE 2008 n. 18 ad art. 7.

ensemble n'a jamais réalisé de bénéfices ; elles peuvent à l'inverse conduire à n'imputer aucun bénéfice à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble a réalisé des bénéfices. »³⁴ Cette disposition prévoit par conséquent l'exclusion de la compensation des pertes entre une entreprise et son établissement stable dans les relations internationales. En effet, la répartition se basera uniquement sur la comptabilité séparée de l'établissement stable sans prendre en considération les pertes étrangères. Cela est en accordance avec le principe de pleine concurrence et le principe de l'entité fonctionnelle distincte.

2.1.2 Méthode indirecte (art. 7 al. 4 MC OCDE)

La seconde méthode, dite indirecte, n'est pas alignée avec les Principes OCDE et le principe de pleine concurrence, en ce sens qu'elle attribue les bénéfices à l'établissement stable non pas en se basant sur sa comptabilité séparée mais sur l'ensemble des bénéfices réalisés par l'entreprise répartis selon une formule prédéterminée. Cette méthode ne considère pas l'établissement stable comme une entité distincte et indépendante opérant aux conditions du marché ordinaire. Elle revêt donc davantage les caractéristiques de la méthode communément dénommée méthode de répartition globale selon une formule préétablie.

Un Etat peut appliquer la méthode indirecte si les deux conditions suivantes s'appliquent. Premièrement la méthode indirecte employée doit être d'usage dans l'Etat, et deuxièmement, « la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes contenus dans le présent article. »³⁵

Il ne s'agit pas là d'une seule méthode mais d'une variété de méthodes indirectes qui peuvent être propres à chaque Etat membre, comme c'est le cas des méthodes appliquées par la Suisse en matière de répartition intercantonale. Ces méthodes seront développées postérieurement au paragraphe 3.1 du présent article. L'art. 7 al. 4 MC OCDE renvoie donc au droit interne pour le détail de la méthode indirecte.

2.2 Version de 2010 et Rapport 2010

2.2.1 Généralités

C'est dans le Rapport 2008 puis sa version révisée, le Rapport 2010, que l'AoA a été la plus développée et détaillée. Suite à la parution de ces rapports, l'AoA fut introduite dans l'art. 7 MC OCDE, plus précisément la méthode est reflétée dans l'al. 2 de l'art. 7 et dispose que les bénéfices attribuables à l'établissement stable « sont ceux qu'il aurait pu réaliser, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait constitué une

³⁴ Commentaire OCDE 2008 n. 11 ad art. 7.

³⁵ MC OCDE 2008, art. 7 al. 4.

entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise. »³⁶ De fait, l'AoA a pour finalité l'application du principe de pleine concurrence contenu dans l'art. 9 OCDE MC et les Principes OCDE à l'attribution de bénéfice à un établissement stable.³⁷ Cette méthode est la continuité de la méthode directe contenu dans l'ancien art. 7 al. 2 MC OCDE.

L'AoA est constituée de deux étapes : la première a pour but l'assimilation de l'établissement stable à une entreprise distincte. La deuxième étape implique l'application par analogie du principe de pleine concurrence et des Principes OCDE aux opérations internes effectuées entre l'entreprise et son établissement stable. Selon cette approche autorisée, les mêmes principes sont applicables pour l'attribution des bénéfices et des pertes.³⁸

Il existe donc une double fiction juridique : premièrement l'établissement stable est considéré comme une entité distincte puis comme une entité indépendante. Concrètement, chaque fiction juridique correspond respectivement à une étape de l'AoA.³⁹

Par ailleurs, la modification de l'art. 7 MC OCDE et du Commentaire OCDE en 2010 a également signifié la disparition de la pluralité des méthodes de par la suppression de l'al. 4, ce qui, comme nous le verrons par la suite, a eu un impact sur la pratique suisse et a influencé la jurisprudence récente du TF. L'OCDE a justifié la suppression de la méthode indirecte par les arguments suivants : « son application était devenue exceptionnelle et en raison des inquiétudes dues au fait qu'il était extrêmement difficile de s'assurer que les résultats de son application seraient conformes au principe de pleine concurrence. »⁴⁰

De cette modification, il ne subsiste par conséquent qu'une unique méthode acceptable : la méthode directe, à laquelle certaines modifications ont été ajoutées pour aboutir à l'AoA, méthode alignée sur les Principes OCDE et le principe de pleine concurrence.

2.2.2 Première étape de l'AoA

Cette première étape implique la délimitation de l'établissement stable du reste de l'entreprise. Cela aura pour conséquence de les considérer comme des entreprises associées distinctes. Cette étape conduit la réalisation d'une analyse fonctionnelle et factuelle. En effet, l'établissement stable étant considéré comme une entreprise distincte du reste de l'entreprise, il convient d'identifier les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés par celui-ci. Il est également nécessaire d'analyser les transactions effectuées avec le reste de l'entreprise, les

³⁶ MC OCDE 2010, Art. 7 al. 2

³⁷ Rapport OCDE 2010, para. 53

³⁸ Rapport OCDE 2010, para. 3.

³⁹ DANON Robert, GUTMANN Daniel, OBERSON Xavier et PISTONE Pasquale, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune – Commentaire*, p. 265

⁴⁰ Commentaire OCDE 2010 n. 41 ad art. 7.

entreprises associées, mais aussi les entreprises indépendantes. Cela permettra de déterminer les activités et responsabilités propres à l'établissement stable.

L'analyse fonctionnelle a pour objectif l'attribution des droits et obligations de l'établissement stable découlant de transactions avec les tiers. À cette fin, il convient d'identifier les transactions que l'établissement stable auraient conclues s'il avait été une entité distincte du reste de l'entreprise.

L'analyse fonctionnelle et factuelle permet également d'identifier les fonctions humaines significatives qui permettront d'attribuer les risques et les actifs incombant à l'établissement stable. Les fonctions humaines significatives sont des fonctions exercées par le personnel de l'établissement stable et impliquant une prise active de décision.

En principe, le risque est supporté juridiquement par l'ensemble de l'entreprise. Cependant, grâce à l'AoA, il est possible d'attribuer du risque à l'établissement stable. « De fait, on devrait considérer que l'ES assume tous les risques à l'égard desquels les fonctions humaines significatives pertinentes à la prise de risques sont exercées par le personnel de l'ES à la place d'affaires de l'ES. »⁴¹ Le Rapport 2010 cite des risques auxquels l'établissement stable peut potentiellement être exposé : risque de stockage, de crédit, de change ou de taux d'intérêt, de marché, de garantie et de responsabilité en raison du produit ou encore les risques réglementaires.⁴²

Quant aux actifs, l'AoA permet de déterminer quels actifs sont utilisés par l'établissement stable. Puisque juridiquement l'actif est détenu par l'entreprise dans son ensemble, il convient de parler de « propriété économique »⁴³, et au sein de la première étape d'attribuer la propriété économique d'actifs qui revient à l'établissement stable. Pour ce faire, il est nécessaire de rédiger un bilan fiscal fictif de l'établissement stable et d'identifier les fonctions humaines significatives pertinentes pour déterminer la propriété économique. Les conditions d'attribution varient selon que l'actif soit corporel ou incorporel.

L'analyse factuelle et fonctionnelle conduit par ailleurs à l'attribution du capital « libre », « c'est-à-dire le financement qui ne donne pas lieu à un rendement déductible de l'impôt de la nature de l'intérêt »⁴⁴. En effet, l'établissement stable doit se voir attribuer du capital « libre » car en principe, s'il était une entité distincte, il devrait posséder des fonds suffisants pour exercer ses fonctions, posséder la propriété économique d'actifs et assumer des risques. L'AoA permet l'application d'une pluralité de méthodes⁴⁵ conformes au principe de pleine concurrence afin d'attribuer le capital « libre ».

Il est finalement nécessaire d'effectuer un examen minutieux afin d'établir si une opération interne équivaut à une transaction entre deux entreprises indépendantes qui opèrent dans des

⁴¹ Rapport OCDE 2010, para. 68

⁴² Rapport OCDE 2010, para. 68

⁴³ Rapport OCDE 2010, para. 72

⁴⁴ Rapport OCDE 2010, para. 28

⁴⁵ Par exemple, l'approche de la répartition du capital et l'approche de la sous-capitalisation.

conditions de pleine concurrence. Si tel est le cas, cette opération interne sera a posteriori prise en compte lors de l'attribution de bénéfices à l'établissement stable.

2.2.3 Deuxième étape de l'AoA

Comme synthétisé par l'OCDE, « Dans le cadre de la seconde étape, les prix de toutes les transactions avec des entreprises associées attribuées à l'établissement stable sont fixés conformément aux indications données par les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et ces Principes sont appliqués par analogie aux opérations internes entre l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise à laquelle il appartient. »⁴⁶

Cette seconde étape consiste donc en une analyse de comparabilité. En effet, les transactions effectuées par l'établissement stable avec le reste de l'entreprise, c'est-à-dire les opérations internes, seront comparées aux transactions d'entreprises indépendantes exerçant des fonctions similaires ou analogues, utilisant ou possédant des actifs similaires ou analogues et assumant des risques similaires ou analogues.

En vertu des Principes OCDE il est par la suite nécessaire de sélectionner la méthode de prix de transfert la plus appropriée.

Tout comme pour les entreprises associées, en vertu du principe de pleine concurrence, plus les fonctions, actifs et risques assumés seront importants, plus la rémunération de l'établissement stable devrait être élevée. Suite à cette deuxième étape, le bénéfice imputable à l'établissement stable aura été déterminé et pourra être imposé en conséquence.

2.3 Critiques de l'AoA

Il est avancé par une partie de la doctrine que l'AoA n'a pas su atteindre son but premier, celui de pallier le manque d'uniformité dans l'application et l'interprétation de l'art. 7 MC OCDE.⁴⁷ Certains pays ont notamment exprimé des réserves et se sont gardés le droit d'appliquer la version de l'art. 7 MC OCDE antérieure à 2010⁴⁸.

De plus, l'adoption de l'AoA a requis la renégociation des CDI et leur modification, ce qui a largement allongé le temps de transition entre l'ancienne version de l'art. 7 MC OCDE et l'actuelle. Cela a donc eu pour effet de renforcer la confusion quant à l'attribution de bénéfices à un établissement stable. En effet, de nombreux Etats, tels que la Suisse, n'ont que

⁴⁶ Commentaire OCDE 2010 n. 22 ad art. 7.

⁴⁷ COLLIER Richard et VELLA John, *Five Core Problems in the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 2019, p. 165.

⁴⁸ Notamment la Nouvelle-Zélande, l'Autriche, le Mexique, la Grèce: Commentaire OCDE 2010 n. 95-96 ad art. 7.

partiellement modifié leurs CDI, certaines CDI contiennent donc encore actuellement l'al. 4 de l'art. 7 MC OCDE qui permet l'application de la méthode indirecte.

Quant aux problèmes de fond de l'AoA, la double fiction juridique apparaît comme l'une des difficultés majeures relative à cette méthode. En effet, concernant le principe de pleine concurrence et les prix de transfert entre entreprises associées, une fiction juridique est mise en place : les entreprises doivent être considérées comme indépendantes et opérant dans des conditions de pleine concurrence. L'existence de cette fiction juridique est déjà synonyme de difficultés techniques et pratiques, en ce sens qu'une fiction impliquera toujours une approximation, ce qui fait donc des prix de transfert une science inexacte. Cette même fiction juridique est applicable aux établissements stables pour déterminer les bénéfices qui leur sont imputables. Cependant, à celle-ci doit s'ajouter une seconde fiction juridique : l'établissement stable ne doit pas seulement être considéré comme indépendant mais également comme étant distinct du reste de l'entreprise alors que celui-ci ne possède pas de personnalité juridique propre. Cela implique que les opérations internes effectuées entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise doivent être reconnues comme des transactions que deux entités juridiques indépendantes pourraient effectuer. Par conséquent, selon COLLIER et VELLA, la création d'une double fiction juridique dans l'exercice d'attribution des bénéfices à un établissement stable en vertu de l'art. 7 MC OCDE et de l'AoA rend cet exercice subjectif, voire spéculatif.⁴⁹

De plus, l'analyse factuelle et fonctionnelle est complexe de par le fait qu'il n'existe pas de contrats entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise car elles ne forment en réalité qu'une seule et même entité juridique et qu'une entreprise ne peut conclure de contrat avec elle-même.

Plus généralement, une partie de la doctrine considère que le principe de pleine concurrence devrait être aboli au profit de la méthode de répartition globale selon une formule préétablie.

2.4 Transposition de l'AoA en Suisse: droit conventionnel et droit interne

Contrairement à l'Allemagne⁵⁰, l'AoA n'a pas été introduite en droit interne suisse, en effet aucune disposition légale ne fait référence à cette méthode. Il n'y a, par exemple, pas de mention explicite de l'AoA dans la LIFD.

⁴⁹ COLLIER Richard et VELLA John, *Five Core Problems in the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 2019, p. 170.

⁵⁰ Art. 1 al. 4 et 5 de la loi allemande sur l'impôt sur le revenu (AStG) et l'ordonnance connexe sur l'affectation des bénéfices des établissements stables (BsGaV) du 13 octobre 2014.

Quant au droit conventionnel, l'AoA n'a été introduite que dans peu de CDI signées par la Suisse⁵¹. La majorité du réseau de CDI suisse reste basée sur la version de 2008 de l'art. 7 MC OCDE qui permettait encore l'utilisation de la méthode indirecte.

Certaines CDI n'ont pas été modifiées depuis la publication de l'art. 7 MC OCDE révisé et contiennent donc toujours une version de l'art. 7 al. 2 MC OCDE antérieure à 2010.⁵²

Enfin, la Suisse a conclu ou modifié des CDI après 2010 sans ajouter l'art. 7 MC OCDE révisé, conservant la version pré-2010 de l'art. 7 al. 2 MC OCDE.⁵³ Cependant, certaines d'entre elles ne contiennent pas non plus l'al. 4 de l'art. 7 MC OCDE relatif aux méthodes indirectes, ce qui implique que seule la méthode directe basée sur le MC OCDE 2008 est applicable.⁵⁴

La Suisse est donc signataire de CDI contenant l'AoA, mais cela ne représente qu'une minorité, d'autres contenant l'ancienne version de l'art. 7 al. 2 et 4 MC OCDE et enfin, d'autres encore contenant l'ancienne version de l'art. 7 al. 2 MC OCDE mais pas l'al. 4 du même article.

En vertu des principes applicables en droit conventionnel, les CDI qui ont intégré l'AoA l'emportent sur le droit suisse, impliquant la disparition de la méthode indirecte dans les cas de répartition internationale des bénéficiaires entre un établissement stable et le reste de l'entreprise, et ce, que l'établissement stable soit situé en Suisse et l'entreprise à l'étranger, ou inversement. Comme indiqué par OBERSON Xavier, les CDI l'emporteront sur le renvoi aux méthodes de répartition intercantonale contenu à l'art. 51 al. 3 LIFD.⁵⁵

Il est nécessaire de s'interroger sur la modification partielle des CDI et son impact dans la pratique Suisse. En principe, les CDI n'ayant pas intégré l'AoA permettent encore l'utilisation de la méthode indirecte, cependant, comme il sera par la suite démontré, le TF laisse ouverte la question de l'exclusion des méthodes indirectes suite à l'abrogation de l'art. 7 al. 4 MC OCDE.

3. Attribution intercantonale et internationale des bénéficiaires à un établissement stable en droit suisse

Il convient en premier lieu de distinguer les cas impliquant une entreprise ou un établissement stable situé à l'étranger⁵⁶, c'est-à-dire une répartition internationale d'un point de vue du droit

⁵¹ Par exemple, CDI Suisse-Hongrie (2013) ; CDI Suisse-Chypre (2014) ; CDI Suisse-Islande (2014). Au total, actuellement 7 CDI ont intégré l'AoA.

⁵² Par exemple, CDI Suisse-Etats-Unis (accord : 1996 ; protocole : 2009) ; CDI Suisse-Afrique du Sud (2007).

⁵³ Par exemple, CDI Suisse-Australie (2013) ; CDI Suisse-Royaume-Uni (accord : 1977 ; protocoles : 1981, 1993, 2007, 2009, 2017) ; CDI Suisse-Albanie (accord : 1999 ; protocole : 2015).

⁵⁴ Par exemple, CDI Suisse-Australie (2013) ; CDI Suisse-Royaume-Uni (accord : 1977 ; protocoles : 1981, 1993, 2007, 2009, 2017).

⁵⁵ OBERSON Xavier, *Précis de droit fiscal international*, 2014, p. 155

⁵⁶ Respectivement, assujettissement limité et assujettissement illimité.

suisse, des cas purement intercantonaux, où l'entreprise et l'établissement stable sont tous deux situés en Suisse.

La terminologie employée en droit intercantonal doit être différenciée de celle utilisée en droit international. En effet, la méthode dite directe en droit international ne correspond pas en tout point à la méthode dite objective ou directe en droit intercantonal. La méthode directe au sens du droit international a tout de même « une certaine parenté avec une méthode objective au sens du droit fiscal intercantonal »⁵⁷, toutes deux utilisent comme point de départ de la répartition les comptes séparés de l'établissement stable considéré comme une entité indépendante et distincte.

3.1 Méthodes de répartition intercantonale des bénéfices

3.1.1 Méthode par quotes-parts (« quotenmässige Ausscheidung »)

Dans le contexte intercantonal, il existe plusieurs méthodes d'attribution des bénéfices à un établissement stable. La plus commune est dénommée méthode proportionnelle, fractionnaire ou par quotes-parts⁵⁸ et est en principe applicable pour la répartition du bénéfice et du capital des entreprises intercantionales. Selon cette méthode, c'est le total du bénéfice de l'entreprise qui est pris en compte puis réparti en quotes-parts. Chaque canton se verra donc attribuer une partie du bénéfice total de l'entreprise. Cette méthode vise « à assurer une répartition équitable entre cantons, en tenant compte du rôle joué par chaque établissement dans le cadre de l'obtention du bénéfice global net. »⁵⁹

Pour appliquer cette méthode, il est nécessaire dans un premier temps de déterminer le total du bénéfice de l'entreprise, c'est-à-dire le bénéfice des établissements stables et du siège. Le bénéfice est ensuite attribué en fonction d'une clé de répartition. Cette méthode implique que la totalité des quotes-parts ne peut excéder 100% du bénéfice de l'entreprise. De cela découle le fait qu'« aucun canton n'est en droit de considérer l'établissement stable situé sur son territoire de manière isolée et d'imposer que le bénéfice et le capital formés par ladite succursale (sans tenir compte des bénéfices et capital globaux). »⁶⁰ Cette méthode prend donc comme point de départ pour la répartition le bénéfice total de l'entreprise.

Concernant le report des pertes, « L'application de la méthode fractionnaire a pour effet de répartir les pertes du siège ou de l'un ou de l'autre des établissements stables entre les autres fors d'imposition. Le report de pertes n'est pas effectué au niveau de chaque lieu d'imposition,

⁵⁷ NOËL, Yves et AUBRY GIRARDIN, Florence, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, n. 17 ad art. 52

⁵⁸ Ces trois termes sont des synonymes.

⁵⁹ NOËL, Yves et AUBRY GIRARDIN, Florence, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, n. 9 ad art. 52

⁶⁰ DE VRIES REILINGH Daniel, *La double imposition intercantonale*, 2013, p. 276.

mais globalement. »⁶¹ En droit intercantonal, la compensation des pertes est donc autorisée entre les établissements stables et l'entreprise et affectera de manière globale l'assiette de l'impôt de l'entreprise dans son ensemble. Les pertes ne seront pas supportées individuellement par le canton du siège de l'entreprise, mais conjointement avec les cantons de situation des établissements stables.

Cette méthode est dite directe lorsqu'elle se base sur la comptabilité de l'établissement stable, mais aussi des autres établissements stables et du siège, pour établir les quotes-parts de répartition. Cette comptabilité est par conséquent employée comme clé de répartition du bénéfice total. Cette méthode est définie par le TF comme une méthode selon laquelle « le résultat global de l'entreprise intercantonale est réparti entre les cantons des établissements stables et celui du siège sur la base de comptabilités tenues de manière séparée, par quotes-parts entre les cantons des établissements stables et le canton de siège. »⁶²

Cette méthode implique l'existence d'une comptabilité séparée de l'établissement stable, mais également que ce dernier opère de manière largement indépendante.⁶³ Cependant, elle ne considère par l'établissement stable comme une entité distincte du reste de l'entreprise.

En pratique, la méthode par quotes-parts dite directe s'applique notamment aux banques.⁶⁴

La méthode par quotes-parts est dite indirecte si elle se fonde sur des facteurs auxiliaires, tels que le chiffre d'affaires ou les facteurs de production⁶⁵. Ce sont ces facteurs auxiliaires qui permettront de répartir le bénéfice total de l'entreprise intercantonale entre les cantons. Cette méthode ne sera applicable que s'il est impossible d'appliquer la méthode par quotes-parts dite directe, elle est par conséquent subsidiaire.⁶⁶

Les facteurs auxiliaires de répartition varieront selon le type d'entreprise. Par exemple, selon la jurisprudence du TF, le bénéfice des entreprises purement commerciales, des sociétés fiduciaires, des entreprises de construction et de terrassement est réparti selon le volume de chiffre d'affaires.⁶⁷ Pour les entreprises ferroviaires et de navigation intercantionales, c'est la méthode dite de la fréquence qui est appliquée. Les facteurs pris en compte pour la répartition du bénéfice seront donc la fréquentation des passagers et le chiffre d'affaires en bagages et marchandises par canton.⁶⁸

⁶¹ NOËL, Yves et AUBRY GIRARDIN, Florence, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, n. ç ad art. 52.

⁶² ATF 146 II 111, consid. 3.4.

⁶³ ATF 146 II 111, consid. 3.4.

⁶⁴ ATF 81 I 212 cons. 2 ; 71 I 327 cons. 2.

⁶⁵ Les facteurs de production les plus répandus sont le capital et le travail.

⁶⁶ ATF 146 II 111, consid. 3.4;

⁶⁷ ATF 96 I 560, cons. 6 ; 61 I 340 cons. 3 ; 55 I 153 cons. 3.

⁶⁸ ATF 92 I 264 cons. 2a ; 41 I 423 cons. 3b.

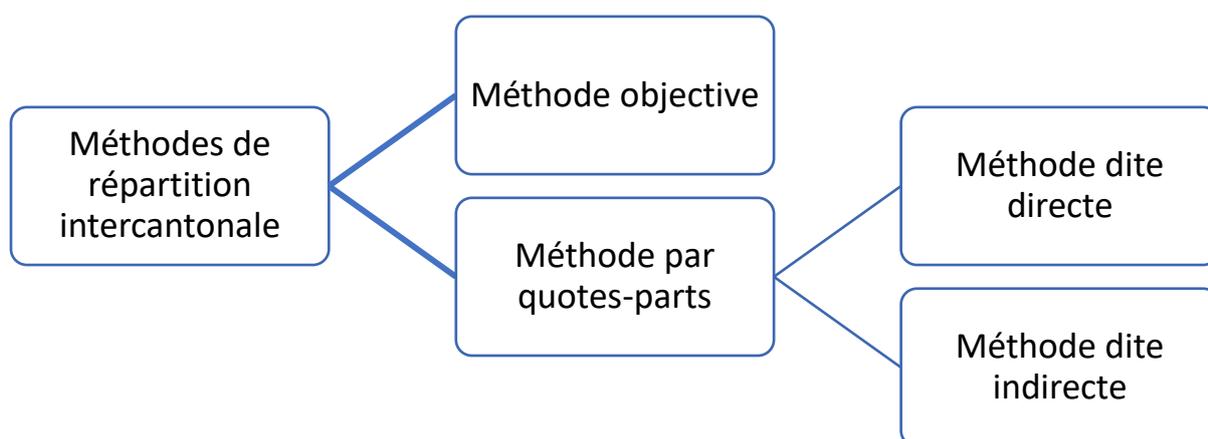
3.1.2 Méthode objective (« objektmässige Ausscheidung »)

Il existe également une autre méthode, la méthode dite objective ou directe qui « alloue directement à un canton certains éléments positifs (actif, revenus) et négatifs (passif, déductions). »⁶⁹ Elle s'applique notamment aux immeubles de placement.

Cette méthode n'est pas applicable dans la répartition du bénéfice entre une entreprise et ses établissements stables dans le cadre de la répartition intercantonale. Cela s'explique notamment par le fait que son application pourrait entraîner une surimposition de l'entreprise intercantonale car les pertes engendrées par un établissement stable ne sont pas compensées par un établissement stable bénéficiaire.⁷⁰ La perte d'un établissement stable ne diminuerait pas l'assiette de l'impôt globale. En effet, selon cette méthode, le report des pertes est exclu. Elle est donc applicable dans les cas de domiciles fiscaux particuliers.

La méthode objective est la méthode intercantonale qui se rapproche le plus de la méthode directe et de l'AoA en droit international. L'une des similarités est que la méthode objective implique que l'établissement stable soit traité comme une entité indépendante et distincte. En effet, la méthode objective utilise comme point de départ de la répartition du bénéfice la comptabilité séparée de l'établissement stable et exclut le report des pertes, tout comme la méthode directe et l'AoA en droit international.

Pour résumer schématiquement, les méthodes de répartition applicables en droit intercantonal sont donc les suivantes :



⁶⁹ OBERSON Xavier, Droit Fiscal Suisse, 2021, p. 595.

⁷⁰ DE VRIES REILINGH Daniel, *La double imposition intercantonale*, 2013, p. 276.

3.2 Répartition internationale des bénéfices

Ce paragraphe expose l'avis de la doctrine ancienne, mais aussi celle plus récente au sujet de la méthode applicable dans la répartition internationale des bénéfices. Il sera par la suite démontré à travers l'analyse de la jurisprudence récente du TF que les cas d'assujettissement limité sont moins sujets à controverse quant à la méthode de répartition applicable comparés aux cas d'assujettissement illimité.

3.2.1 Répartition internationale des bénéfices de personnes morales assujetties de manière illimitée en Suisse

Comme exposé dans l'introduction, ces situations impliquent que l'entreprise a son siège ou son administration effective en Suisse et des établissements stables à l'étranger⁷¹. C'est un assujettissement illimité en raison d'un rattachement personnel.

Le TF admet qu'il existe une controverse en doctrine quant à la méthode applicable en cas de rattachement personnel. Selon lui, « La doctrine plutôt ancienne préconise une répartition du bénéfice par quotes-parts, comme c'est l'usage en droit fiscal intercantonal. Elle se fonde à cet égard sur la lettre de l'art. 52 al. 3, 1^{re} phrase LIFD, qui renvoie aux principes du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale ». ⁷² La doctrine reconnaît également cette controverse. ⁷³

Les partisans de l'utilisation de la méthode proportionnelle reconnaissent que celle-ci doit être modifiée afin de prendre en considération la déduction des pertes étrangère prévue à l'art. 52 al. 3.

Cependant, la jurisprudence⁷⁴ et la doctrine plus récente préconisent l'application de la méthode objective. Pour l'AFC, c'est également la méthode objective qui doit s'appliquer au mépris de la méthode par quotes-parts. ⁷⁵

3.2.2 Répartition internationale des bénéfices de personnes morales assujetties de manière limitée en Suisse

⁷¹ En anglais, ces situations sont aussi dénommées "outbound case".

⁷² ATF 146 II 111, consid. 3.3

⁷³ LOCHER Peter, *Kommentar zum DBG*, n. 25 ad art. 52 LIFD.

⁷⁴ Cf. para. 4.3 du présent article.

⁷⁵ AFC, *Circulaire n° 4 concernant l'imposition des sociétés de services*, 19 mars 2004 ; LOCHER Peter, *Kommentar zum DBG*, n. 40 ad art. 52 LIFD.

Cela s'applique lorsqu'une entreprise a son siège ou son administration effective à l'étranger, mais possède un ou plusieurs établissements stables en Suisse.⁷⁶ Il s'agit donc d'un assujettissement limité en raison d'un rattachement économique.

Comme explicité dans l'introduction, la doctrine majoritaire maintient que les principes concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale auxquels renvoie l'art. 52 al. 3 LIFD ne s'applique pas aux situations d'assujettissement limité.⁷⁷

Par conséquent, il découle de l'art. 52 al. 4 LIFD que c'est la méthode objective de répartition des bénéfices qui s'applique dans ces situations, notamment suite à la suppression du terme « au moins » lors de la modification de la LIFD en 1997.⁷⁸ Cela apparaît comme la méthode la plus appropriée, car l'établissement stable est objectivement localisable en Suisse, ce qui a pour conséquence que « L'imposition porte sur le bénéfice net acquis au lieu du rattachement économique. »⁷⁹ De plus, l'art. 52 al. 4 LIFD exclut le report des pertes, et seule la méthode objective permet de ne pas prendre en considération les pertes étrangères.

4. Application de l'AoA selon la jurisprudence récente du Tribunal fédéral

Cette partie sera introduite par l'exposition des règles d'interprétation des CDI et des instruments de « *soft law* », tel que le Commentaire OCDE, d'un point de vue international mais aussi interne. En effet, avant toute analyse de la jurisprudence récente du TF, il convient d'établir la nature interprétative des instruments de « *soft law* » car ces derniers sont généralement cités par le TF dans ses arrêts.

En outre, définir si le Commentaire OCDE est, selon le TF, un moyen d'interprétation en vertu de l'art. 31 ou 32 CV est essentiel pour déterminer si son utilisation doit être subsidiaire ou non.

Il est également primordial de savoir si le Tribunal adopte une approche dynamique ou statique pour l'interprétation du Commentaire OCDE pour pouvoir déterminer si l'AoA est potentiellement applicable. Une interprétation statique du Commentaire OCDE implique que seule la version en vigueur au moment de la conclusion de la CDI sera prise en compte. En revanche, une interprétation dynamique permet l'utilisation des versions modifiées du Commentaire OCDE entrées en vigueur après la conclusion de la CDI respective.

⁷⁶ En anglais, ces situations sont aussi dénommées "*inbound case*".

⁷⁷ LOCHER Peter, *Kommentar zum DBG*, n. 24 ad art. 52 LIFD ; NOËL, Yves et AUBRY GIRARDIN, Florence, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, n. 27 ad art. 52

⁷⁸ NOËL, Yves et AUBRY GIRARDIN, Florence, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, n. 28 ad art. 52.

⁷⁹ NOËL, Yves et AUBRY GIRARDIN, Florence, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, n. 28 ad art. 52.

4.1 Règles d'interprétation des CDI et des instruments dits de « *soft law* »

4.1.1 Règles d'interprétation du point de vue du droit international public

En droit international public, les CDI étant des traités internationaux, ces dernières sont interprétées conformément à la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités. Les règles d'interprétation sont contenues dans les art. 31 à 33 de la Convention.

L'art. 31 al. 1 pose la règle générale selon laquelle, « Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. » Les alinéas suivants décrivent ce qui doit être entendu par contexte et les éléments qui peuvent s'y rattacher. L'al. 4 indique qu' « Un terme sera entendu dans un sens particulier s'il est établi que telle était l'intention des parties. »

L'art. 32 quant à lui, détaille les moyens complémentaires d'interprétation et les conditions dans lesquelles il peut y être faire appel.

Concernant la nature du Commentaire OCDE en tant qu'outil d'interprétation autorisé par la Convention de Vienne, il est précisé par l'OCDE que « [...] le fait que les dispositions du Modèle de Convention soient admises dans le monde entier et leur insertion dans la plupart des conventions bilatérales ont contribué à faire des Commentaires portant sur les dispositions du Modèle de Convention un guide largement reconnu pour l'interprétation et l'application des dispositions des conventions bilatérales existantes.»⁸⁰ L'OCDE semble donc vouloir donner au Commentaire plus qu'une portée complémentaire en terme d'interprétation. Cependant, ARNOLD considère qu'il serait difficile de justifier l'assimilation du Commentaire au contexte du traité contenu à l'art. 31 CV, spécifiquement dans le cas où, par exemple, l'un des deux Etats signataires ne serait pas un membre de l'OCDE et n'aurait donc pas participé aux divers travaux préparatoires et au Commentaire.⁸¹

Une partie de la doctrine internationale concorde donc sur le fait qu'il n'est pas possible d'apparenter le Commentaire OCDE à l'art. 31 CV et plus précisément au contexte d'un traité. Le Commentaire OCDE devrait selon eux, être assimilé à un moyen complémentaire d'interprétation en vertu de l'art. 32 CV.

Une autre partie de la doctrine considère que le Commentaire OCDE ne peut en aucun cas être considéré uniquement comme un moyen complémentaire d'interprétation de l'art. 32 CV.⁸² Pour VOGEL, il correspond au sens ordinaire du traité selon l'art. 31 al. 1 CV⁸³ et par conséquent, en accord avec cette affirmation, seule une application statique du Commentaire est acceptable.⁸⁴

⁸⁰ MC OCDE 2017, Introduction para. 15

⁸¹ ARNOLD Brian J., *International Tax Primer*, 2016, p. 149.

⁸² VOGEL Klaus et al., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 1997, Introduction para. 80.

⁸³ Ou au moins à l'art. 31 al. 4 (sens particulier).

⁸⁴ VOGEL Klaus et al., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 1997, Introduction para. 82a.

Cette controverse sur le plan international n'a pas d'influence sur cette contribution et peut donc demeurer ouverte. En effet, le TF a quant à lui tranché la question relative à la nature du Commentaire OCDE en tant qu'outil d'interprétation.

Il est intéressant de questionner la nature des Principes OCDE mais également des Rapports de 2008 et 2010. En effet, tous deux sont mentionnés dans le Commentaire OCDE, notamment concernant les art. 7 et 9 MC OCDE. Selon KOBETSKY, ce renvoi implique que les Principes OCDE ainsi que les Rapports constituent des moyens d'interprétation d'une CDI en accord avec la Convention de Vienne.⁸⁵ Ils pourraient donc être cités par le TF pour confirmer l'interprétation de l'art. 7 MC OCDE.

Concernant l'approche adoptée par l'OCDE, cette dernière applique une interprétation dynamique du Commentaire OCDE.⁸⁶ Cependant, il est précisé que les versions modifiées du Commentaire OCDE ne seront pas prises en compte pour l'interprétation des CDI plus anciennes si la substance des nouvelles dispositions diffère de celle des anciennes.⁸⁷ En revanche, toute autre addition ou modification pourra être prise en compte pour l'interprétation d'anciennes CDI. De ce fait, si l'introduction de l'AoA constitue une simple addition dans le Commentaire MC OCDE, les versions récentes incluant cette approche pourront être utilisées dans l'interprétation des CDI conclues antérieurement. L'AoA a en effet pour but de clarifier l'art. 7 et non d'en modifier la portée. Cette méthode est le prolongement de la méthode directe contenue dans le MC OCDE 2008 et respecte le principe de pleine concurrence ainsi que la considération de l'établissement stable en tant qu'entité indépendante et distincte. De plus, la prise en considération des opérations internes effectuées entre l'entreprise et l'établissement stable intégrée dans la version 2010 et son Commentaire, au contraire de la version 2008, ne constitue pas à notre sens une modification de la substance mais une clarification menant au développement de la double fiction juridique de l'établissement stable. L'AoA ne signifie donc pas une modification volontaire de l'al. 2, mais un apport, un ajout de détails qui conduisent à une sécurité juridique renforcée et une uniformisation de la pratique.

4.1.2 Règles d'interprétation du point de vue du droit suisse et de la jurisprudence du TF

En ce qui concerne les CDI, « L'interprétation et l'application d'une convention de double imposition peut s'appuyer sur les principes qui résultent de la Convention de Vienne du 23 mai

⁸⁵ KOBETSKY, Michael, Are the OECD Transfer Pricing Guidelines Part of the OECD Commentary?, 3 International Tax Studies 2, 2020, p. 16.

⁸⁶ MC OCDE 2017, Introduction para. 33-34 ; BRÜLISAUER Peter, *Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA*, 2015, para. 26.

⁸⁷ MC OCDE 2017, Introduction para. 35; BRÜLISAUER Peter, *Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA*, 2015, para. 26.

1969 sur le droit des traités ». ⁸⁸ Le TF interprète donc les CDI en accordance avec la Convention de Vienne, dont la Suisse est un Etat signataire, ce qui est en conformité avec le droit international. En outre, le TF a confirmé que la Convention de Vienne est de droit coutumier, ce qui implique que pour appliquer les règles d'interprétation qu'elle contient il n'est pas déterminant que l'autre Etat contractant de la CDI ait ratifié la Convention de Vienne. ⁸⁹

Selon la conception moniste adoptée par la Suisse, les CDI sont directement applicables et l'emportent sur le droit interne. De plus, elles ont un effet négatif, c'est-à-dire « que ces conventions ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats. » ⁹⁰ et ne sauraient donc instaurer l'imposition d'un élément. Il incombe au droit interne de prévoir le prélèvement d'un impôt. Selon OBERSON, « il découle de ce principe qu'il convient en pratique d'appréhender un état de fait à portée internationale, dans un premier temps, à la lumière du droit interne. Dans un second temps, les règles de CDI permettront, le cas échéant, de restreindre la portée des normes internes qui provoquent un problème de double imposition prohibée par la convention. » ⁹¹

Il convient par ailleurs de mentionner un autre principe indispensable dans l'interprétation des CDI, le principe de l'interprétation concordante selon lequel « Lorsque l'application d'une convention de double imposition est en cause, un état de fait semblable doit être soumis, dans chacun des Etats, à une solution identique ou fort proche de manière à sauvegarder l'équilibre conventionnel, à moins que l'on puisse dégager une volonté différente des Parties (asymétrie). » ⁹² Il faut donc adopter l'interprétation qui est la plus susceptible d'être acceptée par les deux parties. La nécessité d'adopter une interprétation concordante découle de l'art. 31 al. 1 CV et implique également que les autorités fiscales ainsi que les tribunaux d'un Etat peuvent prendre en compte, si nécessaire, les décisions d'instances similaires de l'autre Etat contractant. ⁹³ Cette affirmation est soutenue par le TF et aura pour conséquence l'uniformisation de la pratique et la réduction des conflits. ⁹⁴

Concernant le Commentaire OCDE, il ne peut être utilisé que dans l'interprétation d'une CDI fondée sur le MC OCDE. ⁹⁵ Selon la jurisprudence et la majorité de la doctrine, le Commentaire correspond à un outil d'interprétation complémentaire de l'art. 32 CV : « Ainsi, il est incontesté dans la jurisprudence et la doctrine suisses que le commentaire officiel de l'OCDE constitue une aide (supplémentaire) importante au sens de l'art. 32 CV dans l'interprétation des dispositions des CDI qui sont calquées sur le Modèle de convention de l'OCDE. » ⁹⁶ Cela

⁸⁸ ATF 142 II 161 consid. 2.1; ATF 144 II 130 consid. 8.2.3; Arrêt du TF 2C_880/2018 du 19 mai 2020, consid. 4.1.

⁸⁹ ATF 146 III 142, consid. 3.4.1.

⁹⁰ ATF 143 II 65, consid. 3.5

⁹¹ OBERSON Xavier, *Précis de droit fiscal international*, 2014, p. 49.

⁹² RIVIER Jean-Marc, *L'interprétation des Conventions de Double Imposition*, p. 126-127.

⁹³ VOGEL Klaus et al., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 1997, Introduction para. 74.

⁹⁴ Arrêt du TF 2C_354/2018 du 20 avril 2020, consid. 3.4.1

⁹⁵ DE VRIES REILINGH-FLÜCKIGER Daniel, *Le Droit Fiscal Intercantonal Et Le Droit Fiscal International De La Suisse : Systèmes, Relations, Comparaison Et Examen De La Jurisprudence*, 2011, p. 103

⁹⁶ ATF 143 II 136, consid. 5.2.3, *notre traduction*.

implique donc que le Commentaire OCDE doit être utilisé seulement à titre subsidiaire, « en vue, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'article 31, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'article 31 :

a) Laisse le sens ambigu ou obscur; ou

b) Conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable. »⁹⁷

En outre, le TF a principalement adopté une interprétation dynamique du Commentaire OCDE : « Les commentaires y relatifs [relatifs au MC OCDE] bien qu'ultérieurs peuvent néanmoins servir d'outil d'interprétation, puisqu'il ne s'agit pas de modifier volontairement le contenu de dispositions qui existaient déjà auparavant ». ⁹⁸ Cette jurisprudence a récemment été confirmée par le TF, faisant référence à une interprétation évolutive donnée au Commentaire OCDE « qui correspond aux standards les plus récents reconnus par les Etats membres de cette organisation. »⁹⁹ Cette approche est également partagée par une partie de la doctrine.¹⁰⁰

De ce qui précède s'ensuivent plusieurs affirmations. La première étant qu'une CDI basée sur le MC OCDE et son Commentaire de 2008 devra être interprétée prioritairement à la lumière du Commentaire 2008 pour confirmer le sens de l'art. 7 MC OCDE. Deuxièmement, puisque le TF a adopté une interprétation dynamique du Commentaire OCDE, le Commentaire OCDE de 2010 pourra également servir en second lieu dans l'interprétation de la CDI basée sur le MC OCDE de 2008. Finalement, une CDI fondée sur la version 2010 du MC OCDE et de son Commentaire sera donc interprétée prioritairement à la lumière du Commentaire OCDE de 2010.¹⁰¹ En tout état de cause, il apparaît donc que l'AoA est potentiellement applicable par le TF car elle est contenue dans le Commentaire 2008 et dans sa version modifiée de 2010 et ce même si l'art. 7 MC OCDE est basé sur la version antérieure à 2010. L'une des questions qui se pose est de savoir si l'al. 4 de l'art. 7 MC OCDE et donc l'application des méthodes indirectes par le TF est tout de même envisageable. En effet, comment interpréter une CDI basée sur la version 2008 du MC OCDE ? Celui-ci cristallise la pluralité des méthodes mais son Commentaire intègre partiellement l'AoA.

Finalement, selon le TF, les Principes OCDE servent d'outils d'interprétation de l'art. 58 LIFD¹⁰² et permettent également d'explicitier les méthodes de prix de transfert¹⁰³.

Le TF ne s'est pas encore prononcé formellement sur son approche de l'interprétation des Principes OCDE. Cependant, parce que le Commentaire est interprété dynamiquement, il serait plus cohérent que les Principes OCDE soient interprétés similairement. En effet, si les Principes OCDE étaient interprétés statiquement cela pourrait conduire à l'utilisation par le TF des

⁹⁷ Art. 32 CV

⁹⁸ Arrêt 2A.239/2005 du 28 Novembre 2005, consid. 3.4.5, *notre traduction*.

⁹⁹ ATF 144 II 130, consid. 8.2.3

¹⁰⁰ BRÜLISAUER Peter, *Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA*, 2015, para. 26.

¹⁰¹ BRÜLISAUER Peter, *Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA*, 2015, para. 29.

¹⁰² Arrêts 2C_1073/2018 et 2C_1089/2018 du 20 décembre 2019, consid. 11.2 ; ATF 140 II 88 consid. 4.2.

¹⁰³ Arrêt 2C_343/2019 du 27 septembre 2019, consid. 4.4.

Principes OCDE en vigueur au moment de la conclusion d'une CDI et d'une version postérieure du Commentaire OCDE à la conclusion de cette même CDI.

4.2 Jurisprudence du TF : assujettissement limité

Pour l'analyse de la jurisprudence, il convient de débiter par les situations d'assujettissement limité. En effet, celles-ci sont moins sujettes à controverse et nécessitent par conséquent une étude plus brève des arrêts du TF.

4.2.1 Analyse de la jurisprudence

Un arrêt plus ancien datant de 2005 sera succinctement détaillé, puis un arrêt récent de 2018.

Dans l'arrêt du TF 2P.140/2005 du 28 novembre 2005, le Tribunal a appliqué la méthode objective dans un cas d'une répartition internationale impliquant un assujettissement limité. En l'occurrence, dans le cas d'espèce, il s'agissait de l'établissement stable situé à Zurich d'une banque française. Lors de l'année 1999, l'établissement stable a reporté des bénéfices, mais le résultat global de la banque était négatif. L'Administration fiscale du canton de Zurich a imposé l'établissement stable en appliquant la méthode objective. En effet, cette méthode permet d'imposer un établissement stable réalisant des bénéfices même si l'entreprise a un résultat global négatif, car les pertes ne sont pas compensées. La plaignante s'oppose à cette décision qui implique le changement, selon elle brutal, de la méthode par quotas au profit de la méthode objective et invoque la violation du principe de non-discrimination notamment contenu à l'art. 26 al. 3 de la CDI entre la France et la Suisse. Elle avance que si la banque avait eu son siège en Suisse, soit dans un contexte intercantonal, c'est la méthode par quotas qui aurait été applicable.

Le TF rejette les arguments de la plaignante et supporte la décision de l'Administration fiscale zurichoise d'appliquer la méthode objective, même si cela rompt avec la pratique jusqu'alors en vigueur d'appliquer la méthode par quotas dans de tels cas d'espèce. Selon la doctrine dominante, il en découle que la méthode objective, si appliquée de manière cohérente, ne constitue pas une violation du principe de non-discrimination contenu dans les CDI.¹⁰⁴ La contribuable invoque également la violation du principe de l'égalité des droits énoncé à l'art. 8 al. 1 Cst, ce que le TF rejette sur la base de sa jurisprudence antérieure.

Dans l'arrêt 2C_972/2018 du 2 octobre 2019, les faits concernent une société de gestion de la relation client et de recouvrement de créance, B. S.A, dont le siège était situé au Luxembourg en 2010 et 2011. Cette société maintenait notamment un établissement stable en Suisse.

¹⁰⁴ Arrêt du TF 2P.140/2005 du 28 novembre 2005, consid. 4.3.

B. S.A possédait les droits correspondant à des brevets visant à protéger l'expertise qu'elle avait développée dans la mise en place et l'exploitation de centres d'appels. En 2003, l'exploitation et l'administration de ces brevets ont été transférées à un établissement stable situé aux États-Unis. Les redevances versées sur la base des contrats de franchise par les différentes sociétés du groupe de centres d'appels pour l'utilisation des brevets ont ensuite été affectées aux comptes de l'établissement stable. Cependant, une entité du groupe, C. S.A.S ne s'est pas acquittée de ses obligations de versement depuis 2003, ce qui a eu des répercussions sur la comptabilité de l'établissement stable suisse. En effet, ce dernier a comptabilisé les abandons de créances de franchise à l'encontre de C. S.A.S dans sa propre comptabilité et les a amorti en tant que charges exceptionnelles. Par conséquent, l'établissement stable suisse n'a pas déclaré de bénéfices imposables pour les années 2010 et 2011.

L'Administration fiscale zurichoise a refusé la déduction de ces abandons de créances et a imposé en conséquence l'établissement stable suisse. L'instance inférieure a par ailleurs considéré qu'ils constituaient un avantage de restructuration qui n'aurait pas été accordé dans le cadre de tiers indépendants, ce qui constituait une violation du principe de pleine concurrence. Il incombait à la société mère de remédier à cette situation et d'assurer le paiement par C. S.A.S de ses créances.

Cet arrêt constitue l'opportunité la plus récente donnée au TF de statuer sur la répartition internationale des bénéfices dans le cadre d'un établissement stable situé en Suisse dont le siège est situé à l'étranger. Dans la continuité de la jurisprudence déjà établie¹⁰⁵, le TF confirme que sur la base de l'art. 52 al. 4 LIFD, la méthode objective ou directe doit s'appliquer dans les situations d'assujettissement limité.¹⁰⁶ Pour la répartition, il est fait directement référence aux comptes séparés de l'établissement stable qui servent de point de départ pour la répartition.¹⁰⁷

Le TF a recouru à la CDI entre la Suisse et le Luxembourg entrée en vigueur en 1994 puis modifiée et entrée en vigueur en 2010. C'est donc cette version modifiée basée sur le MC OCDE de 2008 et son Commentaire qui doit être utilisée par le TF. Cela implique que cette version de la CDI contenait encore l'art. 7 al. 4 MC OCDE, permettant l'application des méthodes indirectes. Cependant, le Tribunal déduit qu'en vertu du principe de pleine concurrence, applicable aux établissements stables en vertu de l'art. 7 al. 2 de la CDI, c'est la méthode directe, contenu à l'al. 3 de l'art. 7 de la convention qui est normalement appliquée.¹⁰⁸

Concernant la répartition du bénéfice, si celui-ci est attribué en se fondant sur les comptes séparés de l'établissement stable, chaque transaction commerciale individuelle doit se voir attribuer un prix¹⁰⁹, ce qui correspond à la deuxième étape de l'AoA. En l'espèce le TF prend effectivement comme point de départ les comptes séparés de l'établissement stable.¹¹⁰ De plus, le TF fait référence à l'analyse de comparabilité, qui fait également partie de la deuxième étape de l'AoA. Le TF hypothétise l'établissement stable, ce dernier est considéré comme une entité

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ Arrêt du TF 2C_972/2018 du 2 octobre 2019, consid. 5.

¹⁰⁷ Ibid., consid. 5.

¹⁰⁸ Ibid., consid. 6.

¹⁰⁹ Ibid., consid. 7.

¹¹⁰ Ibid., consid. 8.1.

indépendante et distincte et c'est en se basant sur cette constatation que le Tribunal statue. Ce dernier tend par conséquent à appliquer l'AoA dans cet arrêt relatif à la répartition internationale de bénéfices dans le cas d'un assujettissement limité.

4.2.2 Réflexion sur la jurisprudence

Il ressort de la jurisprudence du TF que les cas d'assujettissement limité sont peu sujets à controverse en ce qui concerne la méthode de répartition applicable. En effet, dès 2005, le TF confirme formellement que la méthode objective s'applique, méthode qui est la plus proche de la méthode internationale dite directe et de l'AoA car elle présuppose le caractère indépendant de ce dernier et l'utilisation de la comptabilité de l'établissement stable comme point de départ pour répartir les bénéfices.

Concernant l'année litigieuse de l'arrêt du TF 2P_140/2005, les Rapports OCDE 2008 et 2010 n'avait pas encore été publiés et le MC OCDE et son Commentaire contenaient une version antérieure à 2008 qui n'intégrait l'AoA ni dans l'art. 7 MC OCDE, ni dans son Commentaire. Il ne convient donc pas au travers de l'analyse de cet arrêt de démontrer l'application ou non de l'AoA par le TF, cette dernière n'étant à cette époque encore qu'au stade de conception. Ce qui est pertinent de relever est que le Tribunal rompt avec sa jurisprudence plus ancienne et confirme l'application de la méthode objective pour la première fois par une Administration fiscale cantonale dans une situation internationale d'assujettissement limité.

En revanche, en 2019, date de l'arrêt du TF 2C_972/2018, l'AoA était une méthode détaillée, intégrée au MC OCDE dans sa version révisée de 2010 et considérée par l'OCDE comme la méthode préférable à appliquer. Pour les années litigieuses, soit 2010 et 2011, la CDI applicable contenait la version révisée du Commentaire OCDE de 2008 qui, rappelons-le, intégrait partiellement les conclusions du Rapport OCDE 2008, c'est-à-dire l'AoA. Elle peut donc être interprétée à la lumière du Commentaire de 2008 mais aussi sa version postérieure de 2010 en accord avec l'approche dynamique adoptée par le Tribunal. Le TF n'a donc pas modifié sa jurisprudence, la méthode objective continue de s'appliquer mais se base dorénavant sur l'AoA à travers l'analyse fonctionnelle et la reconnaissance des opérations internes effectuées entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise en vue de leur attribuer un prix.

En conclusion, le TF a statué sur une répartition internationale de bénéfices dans le cas d'un assujettissement limité en appliquant l'AoA, ce qui est en accord avec le droit international et le MC OCDE de 2010 et entérine la rupture avec l'application de la méthode par quotas qui avait eu lieu dans l'arrêt de 2005. Il convient tout de même de préciser que dans les deux cas d'espèce, le TF se trouvait en présence d'une CDI à laquelle il a fait recours. Le Tribunal n'a pas encore eu l'occasion de statuer sur un cas d'assujettissement limité où seule la loi fédérale est applicable en l'absence d'une CDI.

4.3 Jurisprudence du TF : assujettissement illimité

4.3.1 Analyse de la jurisprudence

Deux arrêts seront ici analysés, datant respectivement de 2019 et 2020.

Dans l'ATF 146 II 111, les faits concernent Swiss International Air Lines SA, une entreprise dont le siège social est situé à Bâle. Cette entreprise est spécialisée dans le transport aérien international et maintient à cet effet des établissements stables dans différents pays étrangers. En 2010, l'entreprise décide de vendre la marque « SWISS » à une nouvelle filiale établie à Bâle. La société mère continuerait d'utiliser sous licence la marque et verserait des redevances à sa filiale en contrepartie. La contribuable a acté avec l'Administration fiscale du canton de Bâle-Ville que les redevances se calculeraient selon la méthode du « cost-plus ». Dès 2011, le canton de Zurich devient compétent, suite à un accord avec le canton de Bâle-Ville, pour l'imposition au niveau fédéral de l'entreprise Swiss.

Le litige porte notamment sur la réévaluation effectuée par l'administration fiscale zurichoise de la quote-part de répartition fiscale employée par la contribuable pour l'attribution de bénéfices à ses établissements stables.

Comme le souligne le TF, cet arrêt constitue la première opportunité de statuer sur la méthode de répartition internationale applicable en cas d'assujettissement illimité.¹¹¹ Il retient qu'il existe une controverse et que la doctrine la plus ancienne préconise l'application de la méthode par quotes-parts pour la répartition des bénéfices dans les relations internationales selon l'art. 51 al. 1 et 3 LIFD, c'est-à-dire la méthode proportionnelle, comme il est d'usage en droit intercantonal.¹¹² Il rappelle succinctement les méthodes de répartition applicables en droit intercantonal et précise que c'est la méthode proportionnelle directe qui prévaut dans la répartition intercantonale.

Cependant, le TF affirme que « les méthodes par quotes-parts ont été développées pour les rapports intercantonaux et que leur transfert sans réflexion au plan international peut susciter certaines difficultés. »¹¹³ En effet, l'application des méthodes par quotes-parts de répartition intercantonale pourrait entraîner une double imposition ou une double non-imposition au niveau international. Dans le contexte intercantonal, le TF en tant qu'autorité suprême, peut éviter une potentielle double imposition ou double non-imposition, cependant, il ne peut le faire au niveau international. De plus, les livres comptables des entités situées à l'étranger peuvent s'avérer relativement complexes à contrôler ce qui complexifie l'application de la méthode par quotes-parts qui nécessite la prise en considération du revenu global mondial de la personne morale.¹¹⁴ Finalement, selon le Tribunal, la volonté du législateur n'était pas la double non-imposition

¹¹¹ ATF 146 II 111, consid. 3.2

¹¹² Ibid., consid. 3.3

¹¹³ Ibid., consid. 3.5

¹¹⁴ Ibid., consid. 3.5.1

systematique de certaines entreprises dans les relations internationales.¹¹⁵ Pour toutes ces raisons, les méthodes intercantionales de répartition des bénéfices doivent être adaptées pour les relations internationales.

Le TF poursuit en affirmant que la doctrine plus récente ainsi que l'AFC concordent sur le fait que la méthode la plus usitée au niveau international est la méthode objective ou directe et que celle-ci doit par conséquent être appliquée pour l'attribution des bénéfices. Cela est dû aux insuffisances des méthodes par quotes-parts, notamment au regard de la compensation provisoire des pertes d'un établissement stable étranger prévu à l'art. 52 al. 3 LIFD. En effet, seule la méthode objective permettrait la détermination et le report des pertes des établissements stables.¹¹⁶

En outre, le TF rappelle que suite à l'abrogation de l'art. 7 al. 4 du MC OCDE en 2010, la doctrine dominante admet que les méthodes par quotes-parts ne sont plus applicables dans les relations internationales.¹¹⁷ Cependant, le Tribunal n'expose pas les conséquences pratiques de cette abrogation et affirme même ultérieurement que la question relative à la possible application des méthodes indirectes dans les relations internationales peut demeurer ouverte.¹¹⁸

Par ailleurs, il existe une lacune dans les principes relatifs à l'interdiction de la double imposition intercantonale, car les méthodes de répartition mises en place par le TF ne sont pas applicables aux entreprises de transport aérien, ces dernières n'étant pas comparables au reste des entreprises. Le TF se trouve donc confronté à une lacune de la loi proprement dite et doit par conséquent la combler en fixant la règle comme s'il avait à faire acte de législateur.¹¹⁹

Dans le but de combler cette lacune, la méthode de répartition dominante dans les relations internationales doit être appliquée dans le cas de transporteurs aériens internationaux dont le siège se trouve en Suisse.¹²⁰ Cette méthode correspond donc à la méthode objective. De fait, le bénéfice imposable en Suisse se présente comme une valeur résiduelle, car le résultat de l'établissement stable est déduit du bénéfice global de l'entreprise.¹²¹

Selon le TF, « Il ne ressort toutefois pas de ce qui précède la manière dont les résultats attribuables aux établissements stables étrangers de la contribuable doivent être fixés concrètement ». ¹²² Pour ce faire il convient à nouveau de s'appuyer sur la méthodologie dominante au niveau international, c'est-à-dire l'AoA, qui est applicable pour la plupart des types d'entreprises.¹²³ Cependant, au vu de la spécificité d'une entreprise d'aéronefs possédant de nombreux établissements stables à l'étranger, il existe un consensus quant au fait qu'un seul Etat doit être compétent pour imposer les bénéfices de l'entreprise. Le TF se réfère alors à l'art. 8 MC OCDE qui traite spécifiquement des entreprises d'aéronefs et selon lequel seule la

¹¹⁵ Ibid., consid. 3.5.2.

¹¹⁶ Ibid., consid. 3.6

¹¹⁷ Ibid., consid. 3.5.3

¹¹⁸ Ibid., consid. 3.7

¹¹⁹ Ibid., consid. 3.7

¹²⁰ Ibid., consid. 3.9

¹²¹ Ibid., consid. 3.9

¹²² Ibid., consid. 3.10

¹²³ Ibid., consid. 3.10.1

juridiction du siège de la personne qui exploite l'entreprise d'aéronefs est compétente pour imposer, dans le cas d'espèce il s'agit donc de la Suisse.

De cette analyse, le TF tire la conclusion que « les bénéfices que la contribuable réalise dans l'exploitation d'aéronefs dans le trafic international, les activités qui y sont directement liées ainsi que les activités accessoires ne doivent pas être répartis entre ses établissements stables étrangers » et qu'ils sont donc soumis à l'impôt fédéral direct.¹²⁴ A contrario, les bénéfices qui ne sont pas directement liés à l'exploitation des aéronefs et qui n'apparaissent pas comme de simples activités accessoires sont attribués aux établissements stables situés à l'étranger selon l'AoA, méthode dominante dans les relations internationales.¹²⁵

L'arrêt du TF 2C_1116/2018 du 5 août 2020 porte quant à lui sur un groupe d'entreprises dont la société mère est une société néerlandaise. Le groupe possède deux entreprises dans le canton de Glaris en Suisse, A Sàrl et B Sàrl. Ces entreprises fournissent de la nourriture, du carburant et d'autres biens d'usage quotidien aux troupes militaires et aux forces civiles dans des zones de crise. Au cours des années 2009 à 2011, leurs activités se sont principalement déroulées en Afghanistan, où elles possédaient un établissement stable. Au cours de cette même période, l'entreprise associée C, basée aux Emirats Arabes Unis, a été impliquée dans le processus de création de valeur des entités suisses.

Pour les périodes d'imposition susmentionnées, l'AFC a appliqué la méthode dite « cost-plus ». Les contribuables se sont cependant opposées à son application. Suite au recours de l'AFC, le Tribunal administratif du canton de Glaris a dans un premier temps déterminé l'existence d'établissements stables à l'étranger puis il a déterminé le bénéfice total des contribuables. En dernier lieu, il a appliqué la méthode indirecte par quotas pour répartir le bénéfice entre les contribuables et l'établissement stable en Afghanistan.

En premier lieu, il convient de noter que dans le cas d'espèce, il n'existe pas de CDI entre la Suisse et l'Afghanistan, de ce fait seule la loi interne suisse, en l'occurrence la LIFD, est applicable.¹²⁶

De même que pour l'arrêt précédemment analysé, le présent cas implique des entreprises, A Sàrl et B Sàrl, dont le siège est en Suisse et qui sont par conséquent assujetties de façon illimitée en Suisse. Le TF rappelle que cet assujettissement illimité ne s'étend pas aux établissements stables situés à l'étranger en vertu de l'art. 52 al. 2 LIFD. L'étendue de cet assujettissement doit de plus, être conforme aux principes du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale en vertu de l'art. 52 al. 3 LIFD. Cependant, ces principes ne sont pas définis dans la loi, de fait, comme affirmé dans l'ATF 146 II 111, la transposition irréfléchie des méthodes intercantionales par quotes-parts de répartition des bénéfices à des cas internationaux peut s'avérer problématique. Les principes du droit fédéral interdisant la double imposition intercantonale doivent par conséquent être adaptés aux situations internationales, en

¹²⁴ Ibid., consid. 3.12

¹²⁵ Ibid., consid. 3.10.2

¹²⁶ Arrêt du TF 2C_1116/2018 du 5 août 2020, consid. 3

fonction des circonstances économiques, juridiques et sociales de ces dernières. Ces modifications ne doivent toutefois pas affecter l'essence des principes mentionnés à l'art. 52 al. 3 LIFD.¹²⁷

Par la suite, le TF réaffirme sa jurisprudence selon laquelle dans les relations intercantionales, la méthode proportionnelle directe est applicable, et ce, malgré l'existence de pertes¹²⁸. Elle prévaut également sur la méthode proportionnelle indirecte.¹²⁹

Le Tribunal réitère également sa jurisprudence selon laquelle la répartition des bénéfices en cas d'assujettissement limité est effectuée selon la méthode objective, sur la base de l'art. 52 al. 4 LIFD.¹³⁰

Au sujet de l'abrogation de l'art. 7 al. 4 MC OCDE et de la possible exclusion de l'application des méthodes indirectes dans les relations internationales qui en découle, le TF fait référence à l'ATF 146 II 111, mais ne comble cependant pas la question laissée ouverte par le TF dans cet arrêt.

Selon lui, la doctrine dominante soutient une application de la méthode proportionnelle directe aux cas d'assujettissement illimité, alors qu'une autre partie de la doctrine affirme quant à elle, que c'est la méthode objective qui doit s'appliquer. Comme le TF ne tranche pas la question et ne statue par sur la possible exclusion de l'application des méthodes indirectes dans les relations internationales, il n'apparaît pas clairement quelle méthode prévaut. De plus, il affirme que le TF ne s'est pas encore prononcé sur la méthode à appliquer en cas d'assujettissement illimité.

¹³¹ Cette affirmation nous apparaît en l'occurrence partiellement erronée car le TF renvoie lui-même à l'ATF 146 II 111 qui traite explicitement d'un sujet similaire. Néanmoins, cela représente effectivement la première occasion du Tribunal de statuer sur un cas d'espèce dans lequel seul le droit fédéral est applicable en l'absence d'une CDI entre la Suisse et l'Etat où est situé l'établissement stable.

En outre, de l'art. 52 al. 1 LIFD découle la nécessité de distinguer détermination et répartition du bénéfice, comme explicité dans l'arrêt du TF 2C_972/2018 du 2 octobre 2019. Pour rappel, il convient dans un premier temps de déterminer le revenu mondial de l'entreprise, puis de répartir les bénéfices entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise, les bénéfices de l'établissement stables étant par la suite exclus du bénéfice total.¹³² Cette distinction fondamentale constitue un principe du droit fédéral interdisant la double imposition intercantonale et doit également être appliqué dans les relations internationales.¹³³ En l'espèce, les contribuables ont utilisé comme base de calcul le bénéfice imposable uniquement en Suisse, sans mention du bénéfice généré à l'étranger. Cela constitue un raisonnement contraire à l'art. 52 al. 1 LIFD.

¹²⁷ Ibid., consid. 7.2

¹²⁸ Ibid., consid. 7.3.1 ; ATF 146 II 111 consid. 3.4

¹²⁹ Arrêt du TF 2C_1116/2018 du 5 août 2020, consid. 7.3.1

¹³⁰ Ibid., consid. 7.3.2

¹³¹ Ibid., consid. 7.3.2

¹³² Ibid., consid. 7.4

¹³³ Ibid., consid. 7.5

Sur la base de ce qui précède et de l'argumentation développée par le TF, ce dernier conclut que l'application de la méthode revendiquée par la contribuable est, dans le cas d'espèce, contraire à la LIFD¹³⁴ et renvoie par conséquent la cause à l'instance inférieure.¹³⁵

4.3.2 Réflexion sur la jurisprudence

Le raisonnement développé par le TF est similaire dans les deux arrêts analysés, du moins jusqu'à un certain point. En effet, tous deux suivent l'analyse suivante : l'assujettissement illimité ne s'étend pas aux établissements stables étrangers en vertu de l'art. 52 al. 2 LIFD ; exposé de l'état des méthodes de répartition applicables en droit intercantonal ; conclusion que les méthodes par quotes-parts appliquées dans un contexte intercantonal ne doivent pas être transposées de manière irréfléchie aux relations internationales et doivent être adaptées. Cependant, l'arrêt 2C_1116/2018 du 5 août 2020 ne va pas aussi loin dans son raisonnement que l'ATF 146 II 111. En effet, bien que reconnaissant que les méthodes intercantionales de répartition nécessitent d'être adaptées pour les relations internationales, le Tribunal ne tranche pas concrètement quelle méthode est applicable aux cas d'assujettissement illimité, contrairement à l'ATF 146 II 111, où le TF favorise l'application de l'AoA. Néanmoins, l'une des différences majeures entre ces deux arrêts est l'existence d'une CDI, cela ayant pu avoir une influence sur la décision du TF dans l'arrêt 2C_1116/2018. En effet, dans cet arrêt, seule la loi interne était applicable, ce qui inclut notamment les principes du droit fédéral interdisant la double imposition intercantonale et le report provisoire des pertes, applicables pour les cas d'assujettissement illimité.

Cette question relative à la méthode applicable a toujours provoqué de nombreux débats et ce n'est que récemment que la jurisprudence du TF a considéré l'application de la méthode objective et même de l'AoA, au travers de l'ATF 146 II 111, dans les cas d'assujettissement illimité. Cette controverse est plus persistante que dans les cas d'assujettissement limité et ne semble pour le moment être résolue pour les cas d'assujettissement illimité. En effet, dans son dernier arrêt 2C_1116/2018 du 5 août 2020, le TF ne tend pas à l'application de l'AoA. Cela pourrait notamment être dû au fait que les principes du droit fédéral interdisant la double imposition intercantonale ne s'appliquent qu'aux cas d'assujettissement illimité. Or, ce sont ces principes mêmes qui doivent être appliqués tant au plan intercantonal qu'international, ce qui implique, selon le TF, qu'il faut premièrement déterminer le revenu mondial de l'entreprise puis le répartir. En l'occurrence, ces principes représentent un obstacle à l'application de méthodes qui considèrent l'établissement stable comme une entité indépendante et distincte et qui ne nécessitent pas la détermination du revenu mondial pour aboutir à l'attribution de bénéfices à un établissement stable. En effet, selon l'AoA, le point de départ doit être la comptabilité séparée de l'établissement stable et non le revenu global mondial de la personne morale.

¹³⁴ Ibid., consid. 8-8.3

¹³⁵ Ibid., consid. 9.3

Rappelons qu'en vertu de l'art. 52 al. 3 LIFD, une entreprise suisse peut compenser provisoirement les pertes générées pas un établissement stable à l'étranger si l'État dans lequel cet établissement est sis n'a pas déjà tenu compte de ces pertes. Cette compensation provisoire des pertes est contraire à l'AoA et la considération de l'établissement stable comme une entité indépendante et distincte. En effet, dans des conditions de pleine concurrence, deux entreprises indépendantes ne compenseraient pas les pertes l'une de l'autre. De plus la compensation des pertes est contraire à la reconnaissance d'un établissement comme une entité séparée et distincte. En effet, une société mère ne peut en aucun cas compenser les pertes d'une filiale, qui est une entité séparée et distincte, de ce fait, si le principe de pleine concurrence et l'AoA sont appliquées, une entreprise ne devrait pas pouvoir compenser les pertes de ses établissements stables à l'étranger. A contrario, l'art. 52 al. 4 applicable aux cas d'assujettissement limité exclut la prise en considération des pertes étrangères¹³⁶, ce qui favorise l'application de la méthode objective et de l'AoA.

La controverse trouve donc sa fondation dans deux raisons principales : premièrement, le TF impose qu'en cas d'assujettissement illimité distinction soit faite entre détermination et répartition du bénéfice et que le point de départ soit le revenu global mondial de la personne morale ; deuxièmement, selon l'art. 52 al. 3 LIFD, les pertes peuvent provisoirement être compensées en cas d'assujettissement illimité. Or, ces affirmations sont contraires à l'application de l'AoA et du principe de pleine concurrence, car elles conduisent à la considération de l'entreprise dans son ensemble et non à la considération de l'établissement stable en tant qu'entité indépendante et distincte. Cela reviendrait à prendre comme point de départ la comptabilité de l'entreprise dans sa totalité et non la comptabilité séparée de l'établissement stable.

Il reste de ce fait un certain chemin à parcourir avant de mettre un terme à la controverse. Le TF lui-même ne semble pas être prêt à trancher la question définitivement et à appliquer l'AoA dans les cas d'assujettissement illimité où seule la LIFD s'applique en l'absence de CDI. En revanche, en présence d'une CDI, cette dernière l'emporte sur le droit suisse, et en accord avec l'approche dynamique du Commentaire OCDE adoptée par le TF, l'AoA est applicable.

4.4 Critiques de la jurisprudence

Pour résumer la chronologie de l'introduction de l'AoA, avant 2008, ni le MC OCDE, ni son Commentaire n'intégraient l'AoA. Dès 2008, le Commentaire fut modifié pour intégrer partiellement l'AoA, puis en 2010, l'AoA fut également intégrée dans le MC OCDE et le Commentaire.

Il a été exposé que le TF adopte une interprétation dynamique du Commentaire OCDE. Si l'on part du principe que l'AoA n'a pas signifié une modification de la substance de l'art. 7 MC OCDE, mais que celle-ci n'est que la continuité de la méthode directe de l'ancien al. 2 et donc

¹³⁶ NOËL, Yves et AUBRY GIRARDIN, Florence, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, n. 6 ad art. 52

une clarification, les versions du Commentaire postérieures à la conclusion d'une CDI peuvent donc être utilisées par le TF comme moyens complémentaires d'interprétation. Selon nous, l'AoA ne constitue qu'une clarification de l'art. 7 MC OCDE et il n'existe de ce fait pas d'obstacles à l'application de l'AoA par le TF et ce même si la CDI a été conclue avant 2010.¹³⁷ Si l'AoA constituait une modification de la substance de l'art. 7 MC OCDE, il ne serait pas possible d'utiliser le Commentaire 2008 comme moyen d'interprétation complémentaire pour les CDI conclues avant 2008. Le TF ne pourrait par conséquent pas appliquer l'AoA dans ces cas-là.

En revanche, la question relative à la suppression de l'application des méthodes indirectes dans les relations internationales n'est pas résolue. En effet, le TF a laissé ouverte cette question dans l'ATF 146 II 111.

L'abrogation de l'art. 7 al. 4 MC OCDE représente, à notre avis, une modification de la substance de l'article, de ce fait, les versions du Commentaire dès 2010 ne peuvent pas servir d'outil d'interprétation pour les CDI antérieures qui contiennent l'art. 7 al. 4 MC OCDE. Par conséquent, il peut exister des situations où la CDI est interprétée comme préconisant l'application de l'AoA mais également comme permettant l'application des méthodes indirectes.¹³⁸ Cette disparité favorise donc l'incohérence dans l'application des méthodes pour la répartition du bénéfice et l'insécurité juridique. En effet, le TF tend à l'application de l'AoA, mais s'il est en présence d'une CDI n'ayant pas intégré la version de 2010 de l'art. 7 MC OCDE rien ne l'empêcherait potentiellement d'appliquer une méthode indirecte.

Il existe donc plusieurs cas de figure. Si le TF est en présence d'une CDI, tant dans les cas d'assujettissement limité qu'illimité, le Tribunal peut appliquer l'AoA et la CDI l'emporte sur le droit interne. Si la CDI en question contient l'art. 7 al. 4 MC OCDE, rien ne semble s'opposer à l'application des méthodes indirectes, le TF ayant par ailleurs considéré que cette question pouvait demeurer ouverte. Si le TF est en présence d'un cas où seule la loi fédérale est applicable, il utilisera la méthode objective et l'AoA pour la répartition des bénéfices en cas d'assujettissement limité en vertu de l'art. 52 al. 4 LIFD, mais sera davantage sur la réserve quant à l'application de cette méthode pour les cas d'assujettissement illimité pour diverses raisons précédemment exposées.

L'un des points positifs à souligner concerne le fait que le TF a pris conscience que les méthodes intercantionales de répartition par quotes-parts ne pouvaient être transposées de façon irréfléchie aux relations internationales, spécifiquement dans les cas d'assujettissement illimité, sous peine de favoriser le risque de double imposition. Cette position est selon nous la plus appropriée, les méthodes intercantionales ne devant être applicables qu'aux cas de répartition intercantonale.

¹³⁷ A titre d'exemple, ce raisonnement est également partagé par la Cour administrative suprême de la Finlande, cf. HELMINEN Marjaana, *Finland: Allocation of Subsidiary Share Related Loans to a PE, 2018* : "It can be concluded that the KHO considers that the two step allocation approach based on the OECD Report 2008 did not introduce such changes to the OECD Model that it could not be applied in the case of tax treaties dating from before the OECD Report 2008."

¹³⁸ Par exemple, CDI Suisse-Afrique du Sud (2007).

Le Tribunal accepte également que la méthode de répartition applicable dans les relations internationales doit être celle dominante en droit international, c'est-à-dire l'AoA.

Il est de plus nécessaire d'harmoniser les méthodes de répartition internationale. En effet, le TF a, selon nous, statué de manière correcte sur le fait que l'AoA est applicable aussi bien dans les cas d'assujettissement illimité, du moins dans l'ATF 146 II 111, que dans les cas d'assujettissement limité. Cela permet un alignement avec la pratique internationale qui ne distingue pas les cas selon le type d'assujettissement et qui, de plus, à travers la suppression de l'art. 7 al. 4 MC OCDE, rejette l'application des méthodes indirectes. Comme affirmé par OBERSON, cette dichotomie devenait en effet de plus en plus problématique.¹³⁹ Cependant, il nous apparaît, à juste titre, complexe pour le TF d'appliquer l'AoA dans les cas d'assujettissement illimité où seule la loi fédérale est applicable. En effet, l'art. 52 al. 3 LIFD qui régit les cas d'assujettissement illimité est contraire à l'approche de l'entité distincte et à l'AoA et le TF ne peut violer les principes du droit fédéral interdisant la double imposition intercantonale. Fort heureusement, la Suisse possède un vaste réseau de CDI et les cas où seule la LIFD est applicable demeurent de ce fait rares.

4.5 Perspective

Il a été rappelé que la Suisse ne possède pas dans son droit interne de législation en ce qui concerne les prix de transfert et l'AoA. La Suisse, afin d'uniformiser la pratique et de renforcer la sécurité juridique, pourrait potentiellement recourir à l'une des trois options suivantes : la Suisse pourrait opter pour l'adoption d'une législation sur l'AoA en droit interne, elle pourrait également modifier l'art. 52 LIFD afin de supprimer le renvoi aux principes du droit fédéral interdisant la double imposition intercantonale et le report des pertes, ou, finalement, le TF pourrait dès que l'occasion se présente, confirmer sa position sur l'application de l'AoA dans les relations internationales. La première option paraît être la moins vraisemblable. En effet, la Suisse a fait le choix de ne pas introduire de législation sur les prix de transfert, il ne serait donc pas cohérent d'en adopter une sur l'application du principe de pleine concurrence aux établissements stables basée sur l'AoA. La deuxième option ne semble pas non plus être un projet de modification et est donc peu convaincante. Il revient donc au TF de confirmer sa position dans le futur.

Quoiqu'il en soit, il semble nécessaire que la Suisse renégocie ses CDI afin d'intégrer la version 2010 de l'art. 7 MC OCDE, ce qui permettrait de formellement acter la suppression de l'usage de la méthode indirecte dans les relations internationales. Ainsi, le TF n'aurait pas à statuer sur cette question, question qu'il a en effet laissée ouverte dans l'ATF 146 II 111. De plus, les CDI l'emportant sur le droit interne, l'intégration de l'AoA dans toutes les CDI suisses permettrait au TF de confirmer l'application de cette méthode lorsqu'il se trouve en présence d'une CDI, tant pour les cas d'assujettissement limité qu'illimité.

¹³⁹ OBERSON Xavier, *Précis de droit fiscal international*, 2014, p. 155.

Du fait que la Suisse ne soit pas encline à adopter une législation sur l'AoA dans son droit interne, que le TF n'ait pas statué clairement sur l'application de l'AoA et que les CDI ne soient pas uniformisées concernant la version de l'art. 7 MC OCDE, les rulings fiscaux revêtent plus que jamais une importance cruciale. Cette pratique doit de ce fait perdurer et se développer.

Le raisonnement précédent pourrait cependant être fondamentalement remis en cause si le projet du Pilier Un¹⁴⁰ proposé par l'OCDE venait à être adopté dans un futur proche.

Si l'OCDE venait à finaliser ce projet, et si la Suisse décidait de l'adopter¹⁴¹, cela aurait des conséquences considérables sur les décisions du TF en matière d'attribution de bénéfices aux établissements stables dans un contexte international. En effet, ce projet a pour but de modifier les règles relatives au lien entre un établissement stable et une juridiction et à la répartition des bénéfices pour que celle-ci « ne soit plus uniquement dictée par le critère de la présence physique. »¹⁴²

Le Pilier Un a pour ambition d'aller au-delà du principe de pleine concurrence et de mettre en place un système en sus du système actuel des prix de transfert. Le projet prévoit en effet l'application du principe de pleine concurrence mais également de la répartition globale selon une formule préétablie, méthode se rapprochant davantage des méthodes indirectes au sens de la jurisprudence du TF. La remise en question du principe de pleine concurrence pourrait donc avoir des conséquences sur l'application de l'AoA.

Ce projet pourrait par conséquent, impliquer le retour des méthodes indirectes de répartition des bénéfices pour les multinationales, et notamment celles du secteur digital.¹⁴³

5. Conclusion

Les Principes ainsi que l'AoA ont imposé à la pratique suisse de revoir son application des méthodes de répartition des bénéfices entre une entreprise et son établissement stable dans le cadre international. En effet, les méthodes usuelles de répartition applicables dans des cas purement intercantonaux, les méthodes par quotes-parts, ne peuvent être appliquées sans réflexion dans les relations internationales sous peine d'engendrer des situations de double imposition et doivent donc, selon la jurisprudence du TF, être adaptées aux relations internationales.

Rappelons qu'en droit intercantonal, la méthode par quotes-parts dite directe représente la règle. Elle est utilisée pour la répartition intercantonale et prévaut sur la méthode par quotes-parts dite

¹⁴⁰ OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un*, 2020.

¹⁴¹ Scénario le plus probable.

¹⁴² OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier*, 2020, p. 11.

¹⁴³ OBERSON Xavier, *Droit Fiscal Suisse*, 2021, p. 605-606.

indirecte. La méthode objective, n'est quant à elle, que marginalement utilisée en droit intercantonal.

En droit international deux méthodes sont à distinguer : la méthode directe et la méthode indirecte. La première est en adéquation avec le principe de pleine concurrence et impose l'application des Principes OCDE par analogie à la répartition de bénéfices entre une entreprise et ses établissements stables. Cette méthode implique que l'établissement stable soit considéré comme une entité indépendante et distincte. Elle a été clarifiée à travers l'introduction de l'AoA, qui n'en modifie pas la substance mais apporte des détails permettant de renforcer la sécurité juridique et d'uniformiser la pratique. L'AoA est considérée comme la meilleure méthode par l'OCDE.

La méthode indirecte quant à elle, a toujours eu un rôle subsidiaire dans la répartition internationale de bénéfices. En effet, elle ne peut être appliquée que si elle est d'usage dans un Etat, par conséquent son utilisation était devenue exceptionnelle et il était extrêmement difficile de s'assurer que les résultats de son application étaient conformes au principe de pleine concurrence. De ce fait, l'OCDE a décidé de supprimer l'art. 7 al. 4 MC OCDE en 2010. Cette méthode correspond en droit intercantonal aux méthodes par quotes-parts. C'est la méthode objective qui se rapproche le plus de l'AoA car elle utilise comme point de départ de la répartition du bénéfice la comptabilité séparée de l'établissement stable et exclut la compensation provisoire des pertes, autorisée dans la méthode par quotes-parts.

Au contraire du droit international, le droit interne suisse distingue les cas d'assujettissement illimité et limité dans l'application des méthodes de répartition internationale.

Concernant l'assujettissement limité, il existe peu de controverse : la doctrine, l'AFC et le TF¹⁴⁴ concordent sur l'application de la méthode objective. En effet, seule cette méthode ne prend pas en considération les pertes étrangères et respecte donc le principe de pleine concurrence et la double fiction juridique selon laquelle un établissement stable est une entité indépendante et distincte. En effet, cette méthode se base sur la comptabilité séparée de l'établissement stable. Dès 2005, le TF rompt avec sa jurisprudence plus ancienne et applique la méthode objective au mépris de la méthode par quotes-parts dans les relations internationales impliquant un établissement stable en Suisse et une entreprise étrangère. Dans l'arrêt 972_2018 du 2 octobre 2019, le TF hypothétise l'établissement stable et reconnaît les opérations internes effectuées entre ce même établissement stable et l'entreprise, ce qui correspond à l'AoA.

En revanche, tel n'est pas le cas pour les situations d'assujettissement illimité. Il convient à nouveau de distinguer deux situations qui influenceront le TF : celles où il existe une CDI et celles où seule la loi fédérale sera applicable en l'absence d'une CDI. En effet, dans le cas où le TF est en présence d'une CDI, celui-ci appliquera l'AoA car la CDI qui l'emporte sur le droit interne.¹⁴⁵ Même si la CDI a été conclue avant 2010, de par l'approche dynamique adoptée par le TF, le Commentaire de versions postérieures, c'est-à-dire le Commentaire de l'art. 7 MC OCDE incluant et détaillant l'AoA, pourra servir de moyen d'interprétation complémentaire.

¹⁴⁴ Arrêt du TF 2P.140/2005 du 28 novembre 2005 et arrêt du TF 2C_972/2018 du 2 octobre 2019

¹⁴⁵ ATF 146 II 111.

Cette conclusion est uniquement possible si l'on considère que l'AoA n'est qu'une clarification de l'art. 7 MC OCDE et n'en modifie pas la substance, avis que nous partageons.

Néanmoins, en l'absence de CDI, l'analyse de la méthode de répartition applicable sera plus complexe. La doctrine la plus ancienne considère que c'est la méthode par quotes-parts qui est applicable en vertu du droit intercantonal et de l'art. 52 al. 3 LIFD. Au contraire, la doctrine la plus récente ainsi que l'AFC préconise l'application de la méthode objective. En vertu de l'art. 52 al. 3 LIFD, pour les cas d'assujettissement illimité, les principes du droit fédéral interdisant la double imposition intercantonale seront applicables. De plus, la compensation provisoire des pertes est autorisée, en d'autres termes, une entreprise suisse pourra temporairement compenser les pertes de ses établissements stables à l'étranger. De l'art. 52 al. 1 LIFD découle la nécessité de distinguer entre détermination et répartition du bénéfice.¹⁴⁶ En premier lieu, il convient de déterminer le revenu mondial total de l'entreprise, c'est-à-dire le bénéfice réalisé en Suisse et à l'étranger. En second lieu, les bénéfices sont répartis entre l'entreprise et l'établissement stable et les bénéfices de ce dernier sont exclus du résultat global. Le TF ajoute que « Ce qui précède est également étayé par la référence légale expresse aux principes du droit fiscal intercantonal (art. 52 al. 3 DBG). »¹⁴⁷ Il s'agit de ce fait d'un principe qui doit également être appliqué dans les relations internationales. Il en découle que l'art. 52 al. 1 et 3 ne permet que l'application des méthodes intercantionales usuelles qui permettent la compensation provisoire des pertes, au contraire de la méthode objective qui l'exclut. Cependant, les méthodes de répartition intercantionales prennent comme point de départ le bénéfice total de l'entreprise et non la comptabilité séparée de l'établissement stable, ce qui n'est pas en accord avec le principe de pleine concurrence et l'AoA. Le TF, en l'absence de CDI se doit donc de respecter les dispositions de la LIFD en matière d'assujettissement illimité et il paraît donc peu approprié d'appliquer la méthode objective, celle-ci excluant la compensation des pertes étrangères en vertu de l'art. 52 al. 4 LIFD et prenant comme point de départ pour la répartition la comptabilité séparée de l'établissement stable. Si le TF avait été en présence d'une CDI, celle-ci l'aurait emporté sur le droit interne et l'application de l'AoA aurait été possible.

En outre, une question demeure ouverte, celle de savoir si les méthodes indirectes sont encore applicables dans la répartition internationale suite à l'abrogation de l'art. 7 al. 4 MC OCDE. Le TF lui-même n'a pas statué sur la question, mais a fait le choix d'appliquer l'AoA. Il serait nécessaire que le Tribunal statue clairement sur la question afin d'uniformiser la pratique et de renforcer la sécurité juridique.

En conclusion, suite à l'analyse de la jurisprudence récente du TF, ce dernier a reconnu et confirmé que « les méthodes par quotes-parts ont été développées pour les rapports intercantonaux et que leur transfert sans réflexion au plan international peut susciter certaines difficultés. »¹⁴⁸ Il tend de ce fait à appliquer l'AoA, méthode dominante en droit international, pour les situations d'assujettissement limité mais aussi illimité lorsque le cas d'espèce implique l'existence d'une CDI. En revanche, le TF doit encore parvenir à une position claire sur la méthode applicable en cas d'assujettissement illimité en l'absence d'une CDI. Le TF n'a pas

¹⁴⁶ Arrêt du TF 2C_1116/2018 du 5 août 2020

¹⁴⁷ Ibid., consid. 7.5.

¹⁴⁸ Ibid., consid. 3.5

encore eu l'opportunité de statuer sur un cas d'assujettissement limité en l'absence d'une CDI. Cependant, rien dans la LIFD ne semble être contraire à l'application de l'AoA si ce cas de figure se présentait.

Il conviendra en tout état de cause que la Suisse renégocie ses CDI pour intégrer la version la plus récente du MC OCDE et de son Commentaire qui inclut l'AoA, mais également de modifier sa législation, notamment l'art. 52 LIFD, afin de l'adapter à la pratique internationale et de permettre l'application généralisée de l'AoA même en cas d'assujettissement illimité et en l'absence de CDI