

La notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE

Analyse critique du commentaire OCDE 2010 et impact sur les CDI suisses

Prof. Dr. Robert Danon



*Prof. Dr. Robert Danon,
professeur ordinaire de droit
fiscal suisse et international
à l'Université de Neuchâtel,
directeur de l'Executive
Master of Advanced Studies
in International Taxation
(MAS), of counsel, Etude
Python & Peter, Genève/
Lausanne*

Table des matières*

1	Introduction et position du problème	86	3.5	Prise de position	94
2	La notion d'employeur dans le cadre du commentaire OCDE de 1992	87	3.5.1	Définition lege fori versus contextuelle de la notion d'employeur	94
2.1	Le commentaire OCDE 1992	87	3.5.2	Contenu conventionnel de la notion d'employeur	95
2.2	Portée du commentaire OCDE 1992 et pratique administrative internationale	87	3.5.2.1	En général	95
2.3	L'observation et la pratique administrative suisse	88	3.5.2.2	Contrôle versus intégration	97
2.4	Synthèse	89	3.6	Synthèse	97
3	La notion d'employeur dans le cadre du commentaire OCDE de 2010	89	4	Impact sur les CDI suisses	98
3.1	Les options envisagées	89	4.1	Le problème	98
3.2	La solution retenue par le commentaire OCDE 2010	89	4.2	CDI conclues avant 2010	98
3.2.1	Définition formelle de la relation d'emploi	90	4.3	CDI conclues après 2010	99
3.2.2	Définition matérielle de la relation d'emploi	90		Bibliographie	99
3.2.3	Les critères objectifs autonomes	91		Rapports et documents	102
3.2.3.1	Présentation	91		Normes	102
3.2.3.2	Exemples concrets	92			
3.2.3.2.1	Prestations de service au sein du groupe	92			
3.2.3.2.2	Prestations de service entre tiers	92			
3.3	L'application des art. 23 A et B par l'Etat de la résidence	93			
3.4	Relation avec l'art. 5 MC OCDE	94			

* Nous remercions Madame Valentina Moshek, assistante-doctorante à l'Université de Lausanne, pour ses remarques concernant le sujet abordé ici.

1 Introduction et position du problème

L'art. 15 du MC OCDE relatif au revenu d'emploi (income from employment) constitue certainement l'une des dispositions conventionnelles dont la portée pratique est la plus importante. Comme on le sait, l'art. 15(1) MC OCDE consacre le principe de l'imposition du revenu du travail au lieu de l'exercice de l'activité salariée («Arbeitsortprinzip»)¹, disposant que :

Art. 15(1) MC OCDE: (...) les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

Ainsi, selon cette règle de principe, toute rémunération en relation avec («Kausalitätsprinzip») des services fournis dans l'État de la source y est imposable. D'un point de vue temporel, cette règle distributive, et par conséquent l'imposition par l'État de la source conformément à la convention, s'applique ainsi : « quel que soit le moment où ce revenu puisse être versé, crédité ou autrement définitivement acquis par le salarié »².

L'art. 15(2) MC OCDE réserve toutefois exceptionnellement³ la compétence d'imposer le revenu d'emploi à l'État de la résidence en prévoyant que :

Art. 15(2) MC OCDE: Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :

- a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et
- b) les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État, et
- c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État.

Fondamentalement, l'objectif de l'art. 15(2) MC OCDE, que l'on retrouve généralement dans les CDI conclues par la Suisse et que l'on dénomme « clause du monteur », est d'éviter l'imposition du revenu d'emploi dans l'État de la source lorsque les services qui y sont fournis sont de courte durée.

Lorsque les services sont fournis à une entreprise indépendante sise dans l'État de la source, la portée de la clause du monteur dépend toutefois largement de

l'interprétation qu'il convient de conférer à l'expression « payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur » («remuneration is paid by, or on behalf of, an employer»). Selon une première vision des choses, l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE est la personne ayant cette qualité au sens des rapports de droit civil. Comme l'ont montré les premiers travaux de l'OCDE, cette interprétation formelle s'est toutefois avérée problématique dans le cadre de structures de location internationale de personnel («international hiring of labour») destinées principalement à étendre la portée de l'art. 15(2) MC OCDE. Dans ce système, l'employeur local désirent employer de la main-d'œuvre étrangère pour une ou des périodes inférieures à 183 jours l'embauche par l'entremise d'un intermédiaire établi à l'étranger lequel se présente comme l'employeur de la main-d'œuvre et « loue » celle-ci à l'employeur local. Le salarié réunit alors formellement les trois conditions posées par l'art. 15(2) MC OCDE de sorte que sa rémunération n'est pas imposable dans l'État de la source.⁴

Le commentaire OCDE de 1992 proposait de régler ce problème par le biais d'une définition autonome et économique de la notion d'employeur, applicable toutefois uniquement en présence d'un abus. La Suisse, comme nous le verrons, avait d'ailleurs formulé une observation à ce commentaire en vue de confirmer cette interprétation. Cela étant, à la suite d'une réflexion menée par le Groupe de travail N° 1 du comité des affaires fiscales entre 2004 et 2007, cette approche fut abandonnée à l'occasion de la mise à jour du commentaire OCDE 2010. En effet, selon les nouveaux commentaires de l'OCDE et sous réserve du respect de certains critères autonomes, l'État de la source est désormais susceptible d'apprécier économiquement la notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE, et ceci, indépendamment de l'existence d'un abus. Peu importe également, suivant cette nouvelle approche, que les services soient fournis à l'intérieur d'un groupe ou entre tiers.

La présente contribution se propose d'examiner cette importante mise à jour du commentaire OCDE en se concentrant exclusivement sur la notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. L'étude de l'art. 15(2)(c) MC OCDE, relatif au transfert de personnel au sein d'une même entreprise (siège-établissement stable) ne sera en revanche pas examinée ici.

Après avoir rappelé la portée du commentaire OCDE de 1992 (ch. 2), nous porterons notre attention sur les nouvelles recommandations de l'OCDE (ch. 3). Dans la mesure où nous verrons que celles-ci représentent un important changement de paradigme par rapport à l'inter-

1 V. à ce sujet REICH: Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, p. 199.

2 Comm. MC OCDE N 2.2 ad art. 15 ; ATF du 15.2.2001, RDAF 2002, p. 19 = Archives 71 (2002/03), p. 389.

3 Comm. MC OCDE N 3 ad art. 15.

4 Comm. MC OCDE 1992 N 8 ad art. 15.

prétation antérieure de l'art. 15(2)(b) MC OCDE, nous examinerons enfin leur impact sur les CDI conclues par la Suisse (ch. 4).

2 La notion d'employeur dans le cadre du commentaire OCDE de 1992

2.1 Le commentaire OCDE 1992

A la suite d'un rapport publié par l'OCDE en 1985,⁵ le commentaire OCDE fut enrichi en 1992 d'un nouveau paragraphe traitant des structures de location internationale de personnel. Selon ce commentaire, afin d'éviter l'application abusive de la clause de l'art. 15(2)(b) MC OCDE, la notion d'employeur au sens de cette disposition doit être interprétée en fonction de son contexte.⁶ Suivant une analyse faisant prévaloir le fond sur la forme, l'employeur est la personne « détenant un droit sur le résultat de l'activité du travailleur et assumant les responsabilités et les risques correspondants ». ⁷ En conséquence, l'application de l'art. 15(2) MC OCDE doit être écartée au profit de l'Etat de la source, lorsqu'il apparaît que l'utilisateur sis dans cet Etat est en réalité l'employeur au sens de cette définition. Pour en juger, il sied, selon le commentaire de 1992, de prendre en compte les indices suivants :

- le loueur n'assume pas de responsabilité ou de risque quant aux résultats des travaux de l'employé ;
- il incombe à l'utilisateur de donner des instructions à l'employé ;
- les travaux sont effectués à un endroit qui relève du contrôle et de la responsabilité de l'utilisateur ;
- la rémunération du loueur est calculée sur la base du temps de l'utilisation, ou il existe une autre relation entre cette rémunération et les salaires reçus par l'employé ;
- le matériel et l'outillage sont principalement mis à la disposition de l'employé par l'utilisateur ;
- le nombre d'employés et les compétences requises de ceux-ci ne sont pas uniquement déterminés par le loueur.⁸

5 International hiring-out of labour.

6 Comm. MC OCDE 1992 N 8 ad art. 15. Le texte de la version anglaise du Comm. MC OCDE 1992 exprime encore plus clairement ce rattachement contextuel : « to prevent such abuse, in situations of this type, the term employer should be interpreted in the context of paragraph 2 ».

7 Comm. MC OCDE 1992 N 8 ad art. 15.

8 Comm. MC OCDE 1992 N 8 ad art. 15.

2.2 Portée du commentaire OCDE 1992 et pratique administrative internationale

Le point de savoir si l'interprétation donnée par le commentaire OCDE de 1992 est limitée aux cas d'abus ou au contraire d'application générale est débattu en doctrine. La controverse provient du fait que ce commentaire vise certes à appréhender les situations abusives mais s'appuie dans le même temps sur une définition autonome de la notion d'employeur.⁹ Il paraît dès lors pour le moins contradictoire que cette notion, issue du contexte de l'art. 15(2)(b) MC OCDE, reçoive un sens différent suivant qu'elle est ou non appliquée dans le cadre d'une structure jugée abusive.¹⁰ Comme nous le verrons, c'est cette controverse qui donna précisément lieu à l'observation formulée par la Suisse en relation avec cette interprétation.¹¹

Force est de reconnaître que la portée du commentaire de 1992 n'est pas claire et que l'approche contextuelle suivie par celui-ci n'est effectivement pas cohérente. A notre sens, il est toutefois permis de penser que l'OCDE n'entendait réserver l'interprétation présentée ci-dessus qu'aux situations abusives. A la suite de sa mise à jour de 2010, le commentaire OCDE précise en effet aujourd'hui que : « Dans leur précédente version, ces Commentaires traitaient de dispositifs conçus essentiellement pour bénéficier de l'exemption prévue au paragraphe 2 de l'article 15, mais on a constaté que les mêmes questions pouvaient se poser dans d'autres cas qui n'étaient pas liés à des transactions à finalités fiscales. Les Commentaires ont donc été modifiés pour traiter ces questions de façon plus exhaustive ». ¹² L'importante modification du commentaire, qui fait l'objet de la présente contribution, confirme donc bien cette interprétation.

Cela étant, cette vision des choses n'est pas nécessairement suivie par les Etats membres de l'OCDE. Dans le cadre de détachement de personnel, en particulier au sein d'un même groupe, plusieurs Etats interprètent en effet la notion d'employeur figurant à l'art. 15(2)(b) MC OCDE selon la réalité économique, et ceci, indépendamment de

9 DE BROE ET AL., Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: « Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State », p. 509 ; PÖTGENS, Income from International Private Employment, p. 637 ; LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 106.

10 DE BROE ET AL., Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: « Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State », p. 509. Du même avis, PÖTGENS, Income from International Private Employment, p. 637.

11 V. ci-dessous ch. 2.3.

12 Comm. MC OCDE N 8.1 ad art. 15.

l'existence d'un abus.¹³ En Allemagne, dans un arrêt de principe rendu le 21.8.1985,¹⁴ le Bundesfinanzhof a p. e. consacré une telle interprétation mais en mettant toutefois l'accent sur la personne supportant économiquement la charge salariale («wirtschaftlich trägt»). Selon cette conception, la condition posée par l'art. 15(2)(b) n'est donc pas satisfaite lorsque la rémunération est économiquement mise à la charge d'une société sise dans l'Etat de la source qui est alors automatiquement considérée comme l'employeur au sens de cette disposition. Les technical explanations du Modèle de convention fiscale américain expriment également la même idée :

Conditions (b) and (c) are intended to ensure that a Contracting State will not be required to allow a deduction to the payor for compensation paid and at the same time to exempt the employee on the amount received. Accordingly, if a foreign person pays the salary of an employee who is employed in the host State, but a host State corporation or permanent establishment reimburses the payor with a payment that can be identified as a reimbursement, neither condition (b) nor (c), as the case may be, will be considered to have been fulfilled.¹⁵

Comme d'autres, nous le verrons, nous pensons toutefois que cette dernière conception n'est pas conforme à l'interprétation littérale et systématique de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. Enfin, aux Pays-Bas, le Hoge Raad a également jugé à plusieurs reprises que la notion d'employeur figurant à l'art. 15(2)(b) MC OCDE devait être interprétée de manière autonome et recevoir un contenu économique.¹⁶

2.3 L'observation et la pratique administrative suisse

Celle vision économique de la notion d'employeur dans le cadre de l'art. 15(2)(b) MC OCDE contraste avec celle suivie jusqu'ici par la Suisse. Ce pays avait en effet formulé une observation au commentaire OCDE de 1992, estimant que : « les commentaires formulés au paragraphe 8 ci-dessus ne devraient s'appliquer qu'aux cas d'activités internationales de location de main-d'œuvre

constituant des stratagèmes abusifs ». ¹⁷ A l'exception des cas d'abus, la notion d'employeur devait donc, jusqu'en 2010, être entendue de manière formelle et dans son sens de droit civil.

Cette interprétation fut d'ailleurs encore confirmée par le Tribunal Fédéral dans un arrêt rendu le 17.11.2008¹⁸ concernant la CDI avec la Malaisie. Dans cette espèce, un contribuable résidant en Suisse exerçait de multiples activités en Malaisie pour lesquelles il avait notamment perçu des honoraires d'administrateur. Dans la mesure où cette rémunération était certes payée par une société sise aux Bermudes mais économiquement prise en charge par une entité résidente de Malaisie, la clause du monteur prévue par l'art. 14(2) de cette CDI fut sollicitée. Le Tribunal Fédéral estima toutefois que la société malaisienne ne pouvait être considérée comme l'employeur au sens de cette disposition en raison du simple fait qu'elle supportait économiquement la charge liée à cette rémunération. Suivant une interprétation fondée sur le droit civil, les juges de Mon-Repos retinrent que la qualité d'employeur ne pouvait en l'espèce être reconnue qu'à la société résidente des Bermudes. En conséquence, l'exemption en Suisse de la rémunération litigieuse sur le fondement de la clause du monteur fut refusée. Ce faisant, notre Haute Cour rappela que : « (...) Die Schweiz hält jedenfalls bei unselbständiger Erwerbstätigkeit an einer formalen Betrachtungsweise des Arbeitgeberbegriffs fest, wonach massgebend ist, wer zivilrechtlich als weisungsberechtigter Arbeitgeber in Erscheinung tritt und das Entgelt auszahlt, nicht jedoch an wen es letztlich weiter belastet wird (...) Nichts anderes kann gelten, wenn das fragliche Entgelt aus einem Auftragsverhältnis resultiert ». ¹⁹

13 DE BROE ET AL., Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», p. 509.

14 BStBl II 1986, p. 4. V. aussi arrêts des 29.1.1986, BStBl II 1986, p. 442; 29.1.1986, BStBl II 1986, p. 513; 24.3.1999, IStR 2000, p. 104; 15.3.2000, IStR 2000, p. 408; 27.4.2000, IStR 2000, p. 569; 5.9.2001, IStR 2002, p. 164; 23.2.2005, BB 2005, no. 27, p. 148.

15 Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, para. 2(3).

16 V. arrêts du 1.12.2006, BNB 2007/75-79 et V-N 2006/65.9; pour un commentaire de ces décisions v. PÖTGENS, The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies «de facto employer» under art. 15 of the OECD Model, pp. 75 et ss. V. aussi arrêts du 28.2.2003, BNB 2004/138, du 12.10.2001, BNB 2002/65. Aux Pays-Bas, la portée à conférer au critère de la prise en charge de la rémunération de la charge salariale dans le cadre de la définition de l'employeur n'est en revanche pas fermement établie.

17 Comme le précisent LÜTHI/KOLB, Überblick über die erste Teilrevision des OECD-Musterabkommens von 1977: «Da die Schweiz der Auffassung ist, dass die im Kommentar vertretene wirtschaftliche Betrachtungsweise nur bei missbräuchlicher Gestaltungsweise Anwendung finden sollte, hat sie eine entsprechende Bemerkung angebracht».

18 ATF 2A.252/2006 (17.11.2008). V. aussi ATF 2A.119/2007 et 2A.120/2007 (13.8.2007).

19 ATF 2A.252/2006 (17.11.2008) consid. 3.2.2. Dans le même sens, dans une décision non-publée du 27.5.1999, l'ATC, faisant référence au Comm. MC OCDE de 1992, observa que : «Es trifft zwar zu, dass Ziffer 8 des Kommentars zu Artikel 15 OECD-MA für Fälle von Arbeitnehmerverleih bestimmte Kriterien aufstellt, nach denen der Entleiher als wirtschaftlicher Arbeitgeber angesehen werden kann. Diese Kriterien sollen aber nur dazu dienen, Steuerumgebungsmuster unter künstlicher Zwischenschaltung von ausländischen Verleihfirmen zu unterbinden; sie können daher auch nur aus diesem Gesichtswinkel in ihrer Bedeutung gewürdigt werden. Diese Kriterien sind jedenfalls nicht dazu da, den mit echter wirtschaftlicher Funktion ausgestatteten Arbeitgeber des Ansässigkeitsstaats bei Mitarbeiterentsendungen ins Ausland schematisch die Arbeitgeber-eigenschaft abzuerkennen» (LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, N° 29 ad art. 15(2)).

Cette interprétation, il est vrai, n'est pas nécessairement suivie par les diverses autorités de taxation cantonales. Certaines d'entre elles, notamment celle du canton de Zurich,²⁰ estiment au contraire que la notion d'employeur doit être concrétisée à la lumière de la réalité économique. Cela étant, ces pratiques cantonales divergentes n'affectent bien évidemment en rien l'interprétation officielle défendue par la Suisse à l'OCDE jusqu'à la dernière mise à jour du commentaire en 2010.

2.4 Synthèse

Force est de constater que la portée des commentaires OCDE de 1992 relatifs à l'interprétation de la notion d'employeur était jusqu'ici controversée.

Certes, plusieurs Etats membres de l'OCDE confèrent à cette notion un contenu économique, indépendamment de l'existence d'un abus. Cela étant, il nous paraît que le commentaire OCDE n'entendait réserver cette interprétation qu'aux situations abusives de mise à disposition de personnel. Cette vision des choses fut confirmée à l'occasion de la mise à jour du commentaire OCDE en 2010. En conséquence, selon la conception défendue ici, l'observation suisse ne fait que clarifier la portée du commentaire OCDE de 1992.

De ce point de vue, comme nous allons le voir maintenant, les solutions proposées par le commentaire OCDE 2010 représentent un important changement de paradigme par rapport à l'approche suivie en 1992.

3 La notion d'employeur dans le cadre du commentaire OCDE de 2010

3.1 Les options envisagées

Les nouveaux commentaires relatifs à l'interprétation de l'art. 15(2) MC OCDE sont le fruit de réflexions menées par le Groupe de travail N° 1 du comité des affaires fiscales entre 2004 et 2007. Ce groupe proposait initialement deux approches alternatives en vue de dégager le sens de cette disposition.²¹

Selon une première approche, qui fut reprise telle quelle à l'occasion de la mise à jour 2010 du commentaire, l'Etat de la source est fondé à appliquer son droit interne en vue de concrétiser la notion d'employeur de l'art. 15(2)(b)

MC OCDE, ceci pour autant que ce sens demeure compatible avec une série de critères autonomes.

La seconde approche reposait en revanche sur une interprétation autonome de l'art. 15(2) MC OCDE. Selon cette seconde approche, « (...) quel que soit le sens donné au terme employeur en droit interne, ce terme doit, dans le contexte des alinéas b) et c) du paragraphe 2 de l'article 15, être interprété en fonction de l'objet et du but du paragraphe 2. (...), il serait contraire à cet objet et à ce but de permettre à ce qui constitue en substance la main-d'œuvre d'entreprises de ces États de bénéficier d'une exemption fiscale (...). Cette approche n'influe pas sur (et n'est pas influencée par) la manière dont le droit interne considère la relation entre un individu fournissant des services et l'entreprise à laquelle ces services sont fournis. Elle a pour objet d'empêcher que le terme employeur soit interprété d'une façon qui permettrait l'application de l'exception du paragraphe 2 dans des situations non voulues, c'est-à-dire dans lesquelles les services fournis par le salarié sont plus intégrés dans les activités d'une entreprise exploitée par un résident que dans celles de son employeur au sens formel ».²² Cela étant, cette seconde approche ne fut finalement pas intégrée dans le commentaire OCDE.

3.2 La solution retenue par le commentaire OCDE 2010

Suivant la solution retenue finalement par le commentaire OCDE 2010, nous l'avons dit, la qualification d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE doit être examinée à la lumière du droit interne de l'Etat de la source mais sous réserve du respect de critères autonomes. Selon cette conception, lorsque l'Etat de la source écarte l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE au motif que, selon son droit interne, le revenu d'emploi est payé par un employeur sis dans cet Etat, l'Etat de la résidence doit alors appliquer les art. 23 A ou B MC OCDE et considérer que ce revenu est imposable dans cet autre Etat contractant « conformément aux dispositions de la (...) convention ». Inversement, si l'Etat de source estime que l'art. 15(2)(b) MC OCDE est applicable, l'Etat de résidence doit alors retenir que le revenu d'emploi n'est pas imposable par l'Etat de la source conformément aux dispositions de la CDI, cela même si, placé dans la situation de ce dernier, il eût écarté l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. Dans cette dernière hypothèse, l'Etat de résidence ne serait donc pas tenu d'éliminer la double imposition internationale suivant

20 Pour une présentation et une analyse critique de la pratique du canton de Zurich, v. surtout BOSSHARD/RAJOWER, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel), pp. 215 et ss.

21 Projet révisé 2007.

22 Projet révisé 2007 N 8.8 et 8.9. V. à ce sujet, PÖTGENS, Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, pp. 129 et 130.

les art. 23 A et B MC OCDE.²³ Autrement dit, comme nous le verrons, les éventuels conflits de qualification pouvant résulter de cette qualification *lege fori* sont résolus en imposant à l'Etat de la résidence de se rallier à la conception de l'Etat de la source suivant l'approche préconisée par le commentaire OCDE à la suite de sa mise à jour d'avril 2000 (ch. 3.3 ci-dessous)

Cela étant, selon les nouveaux commentaires, il s'agit de distinguer suivant que l'Etat de la source consacre une définition formelle (ch. 3.2.1) ou matérielle (ch. 3.2.2) de la relation d'emploi.

3.2.1 Définition formelle de la relation d'emploi

La première hypothèse est celle où le droit interne de l'Etat de la source consacre une définition formelle de la relation d'emploi salarié. Selon cette approche et sous réserve de l'existence d'un abus, la personne considérée comme employeur d'un point de vue fiscal est uniquement celle possédant cette qualité au sens des rapports de droit civil.²⁴ Suivant cette définition, l'Etat de la source n'est pas fondé à remettre en question une relation contractuelle formelle et ne peut considérer que les services fournis à une entreprise locale par un individu qui est formellement l'employé d'un non-résident relève d'une relation d'emploi salarié avec cette entreprise locale.²⁵

Conscient toutefois qu'une telle approche est susceptible de conduire à une interprétation extensive de l'exception prévue par l'art. 15(2)(b) MC OCDE (en l'occurrence lorsque l'employeur au sens du droit civil n'est pas résident de l'Etat de la source), les nouveaux commentaires proposent la formulation alternative suivante de cette disposition en vue d'éviter les abus :²⁶ « Le paragraphe 2 du présent article ne s'applique pas aux rémunérations reçues par un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant et payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre Etat si : a) le bénéficiaire fournit des services, dans le cadre de cet emploi, à une personne autre que l'employeur et cette personne, directement ou indirectement, supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces prestations de services sont exécutées ; et b) ces services font partie intégrante des activités d'entreprise exercées par cette personne ».²⁷

Cela étant, indépendamment de l'existence d'une telle clause, l'Etat de la source reste fondé à écarter l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE en présence d'un abus au sens du principe directeur général («guiding principle») énoncé par le commentaire OCDE qui dispose que : « les avantages d'une convention de double imposition ne doivent pas être accordés lorsqu'un des objets principaux de certaines transactions ou opérations est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes ».²⁸

3.2.2 Définition matérielle de la relation d'emploi

En revanche, lorsque le droit fiscal interne de l'Etat de la source définit la relation d'emploi de manière autonome, indépendamment de la qualification retenue par le droit civil, cette définition autonome peut être mobilisée dans le cadre de l'application de l'art. 15(2)(b) par cet Etat. Les nouveaux commentaires observent à cet égard que, dans de nombreux pays, un certain nombre de règles et de critères législatifs ou jurisprudentiels ont été élaborés pour distinguer les cas où les services fournis à une entreprise par un individu doivent être considérés comme relevant d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) et les cas où ils doivent être considérés comme relevant d'un contrat de fourniture de services entre deux entreprises distinctes (contrat de prestations de services).³⁰ En conséquence, lorsque le droit fiscal interne de l'Etat de la source apprécie l'existence d'une relation d'emploi en faisant, p. e., prévaloir le fond sur la forme de droit civil, cette approche est alors déterminante aux fins d'écarter ou non l'application de l'art. 15(2) MC OCDE.³¹

A y regarder de plus près, cette approche repose en fait sur un raisonnement en deux temps. Dans un premier temps, il s'agit d'examiner si les services fournis par un individu à une entreprise de l'Etat de la source peuvent, suivant le principe de prévalence du fond sur la forme, être considérés comme relevant d'un emploi salarié.³² Dans l'affirmative et dans un second temps, l'entreprise à laquelle ces services sont fournis est alors automatiquement considérée comme l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE.³³ Selon les commentaires, cette conclusion est conforme à l'objet et au but du paragraphe 2

23 DE BROE, Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», pp. 519 et ss.

24 Comm. MC OCDE N 8.2 ad art. 15.

25 Comm. MC OCDE N 8.8 ad art. 15.

26 Comm. MC OCDE N 8.3 ad art. 15.

27 Comm. MC OCDE N 8.3 ad art. 15.

28 Comm. MC OCDE N 8.9 ad art. 15.

29 Comm. MC OCDE N 9.5 ad art. 1.

30 Comm. MC OCDE N 8.4 ad art. 15.

31 Comm. MC OCDE N 8.4 ad art. 15.

32 Comm. MC OCDE N 8.5 ad art. 15.

33 PÖTGENS, Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, pp. 129 et 130.

de l'art. 15, car, dans ce cas, on peut considérer que les services d'emploi sont fournis à un résident de l'État dans lequel ils sont exécutés.³⁴ Autrement dit, la notion d'employeur au sens de cette disposition est en quelque sorte définie « indirectement » par le biais du recours à la notion du revenu d'emploi. Il apparaît que cette approche fut privilégiée au motif que la plupart des États membres connaissent une définition du revenu d'emploi dans leur législation fiscale sans pour autant définir la notion d'employeur.

3.2.3 Les critères objectifs autonomes

3.2.3.1 Présentation

Suivant le raisonnement désormais privilégié par l'OCDE, la qualification de revenu d'emploi au sens du droit interne de l'État de source est certes déterminante aux fins de l'art. 15(2) MC OCDE mais doit toutefois demeurer compatible avec certains critères autonomes énoncés par le commentaire. Ainsi, l'État de la source ne saurait p. e. écarter l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE en se fondant sur une notion extrêmement large de la notion d'employeur alors même que les prestations fournies à l'entreprise de cet État relèvent clairement d'un contrat de prestation de services.³⁵

Le premier critère autonome énoncé par les nouveaux commentaires, le plus important, est celui dit de l'intégration. En l'occurrence, il convient d'examiner si les services rendus par l'individu font partie intégrante des activités de l'entreprise à laquelle ces services sont fournis. Dans l'affirmative, il s'agira là d'un indice pouvant suggérer que cette entreprise a la qualité d'employeur. A cette fin, un facteur essentiel sera la détermination de l'entreprise qui assume la responsabilité ou les risques des résultats obtenus du fait du travail de l'individu.³⁶

Lorsque le critère d'intégration fait apparaître que la personne ayant la qualité d'employeur est susceptible de ne pas être celle avec laquelle une relation d'emploi a été conclue au sens du droit civil, le point de savoir si tel est réellement le cas doit alors, dans un second temps, être examiné à la lumière des critères et indices suivants :³⁷

- qui est habilité à donner au salarié des instructions sur la manière dont les travaux doivent être effectués ?
- qui contrôle le lieu où le travail est effectué et qui en a la responsabilité ?
- la rémunération de l'individu est-elle directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis ? Le commentaire distingue toutefois à cet égard suivant que la rémunération est directement facturée à l'entreprise sise dans l'État de la source ou au contraire uniquement indirectement supportée par celle-ci dans le cadre d'un accord plus global. Par exemple, si les montants facturés au titre de prestation de services par l'entreprise qui emploie formellement l'individu représentent exactement la rémunération (et autres coûts salariaux) liée aux services fournis par cet individu, sans marge de bénéfice ou avec une marge de bénéfice qui est calculée en pourcentage de cette rémunération, cela indiquerait que la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis. En revanche, tel n'est pas le cas si les montants facturés pour les services rendus n'ont aucun lien avec la rémunération de l'individu ou si cette rémunération ne constitue que l'un des nombreux facteurs pris en compte dans la facturation au titre de ce qui constitue réellement un contrat de prestations de services.³⁸ Cela étant, selon le commentaire, ce critère ne constitue en tout état de cause que l'un des facteurs subsidiaires à prendre en compte pour rechercher si les services rendus par cet individu peuvent être considérés à bon droit par un État comme fournis dans le cadre d'une relation d'emploi salarié.³⁹
- qui met à la disposition du salarié le matériel et l'outillage nécessaires à l'exécution du travail ?
- qui détermine le nombre des salariés effectuant le travail et les compétences requises de ceux-ci ?
- qui a le droit de choisir l'individu qui exécutera le travail et de mettre fin aux relations contractuelles qui seront engagées avec cet individu pour ce travail ?⁴⁰
- qui a le droit d'imposer des sanctions disciplinaires liées au travail de cet individu ?
- qui détermine les congés et l'horaire de travail de cet individu ?

34 Comm. MC OCDE N 8.7 ad art. 15.

35 Comm. MC OCDE N 8.11 ad art. 15.

36 Comm. MC OCDE N 8.13 ad art. 15. Cependant, comme le précise le commentaire, il est clair que cette analyse ne sera pertinente que si les services sont rendus directement par l'individu à une entreprise. Lorsque, p. e., un individu fournit des services à un fabricant à façon ou à une entreprise sous-traitante, les services de cet individu ne sont pas rendus aux entreprises qui obtiendront les produits ou services en question (Comm. MC OCDE N 8.13 ad art. 15).

37 Comm. MC OCDE N 8.15 ad art. 15.

38 Par exemple, lorsqu'une entreprise de consultants calcule sa facture au client sur la base d'un tarif horaire appliqué au temps passé par l'un de ses salariés pour l'exécution d'un contrat particulier et que ce tarif tient compte des différents coûts de l'entreprise, Comm. MC OCDE N 8.15 ad art. 15.

39 Comm. MC OCDE N 8.15 ad art. 15.

40 Comm. MC OCDE N 8.14 ad art. 15.

3.2.3.2 Exemples concrets

Les nouveaux commentaires illustrent l'application des critères autonomes par le biais de 6 exemples concrets. Nous présentons ces exemples ci-dessous en distinguant suivant que ceux-ci concernent la fourniture de prestations de service au sein du groupe (ch. 3.2.3.2.1) ou entre tiers (ch. 3.2.3.2.2).

3.2.3.2.1 Prestations de service au sein du groupe

Le *1er exemple* que nous présentons concerne la société Cco. résidente de l'Etat C. Cco. est la société mère d'un groupe multinational dont l'une des filiales, Dco., est résidente de l'Etat D. Cco. a mis au point une nouvelle stratégie mondiale de commercialisation des produits du groupe. X., l'un des salariés de Cco., est envoyé au département de communication de Dco. pendant 4 mois afin de faire en sorte que cette stratégie soit bien comprise par cette société.⁴¹

Sous l'angle du critère de l'intégration, le commentaire OCDE relève ici que la fonction de suivi de la stratégie de commercialisation du groupe au niveau mondial fait partie intégrante des activités de la société mère du groupe, Cco., et non de sa filiale Dco. En conséquence, il sied d'admettre que l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE est bien la société Cco., sous réserve des autres conditions posées par l'art. 15(2) MC OCDE, la rémunération perçue par X. demeure donc exclusivement imposable par l'Etat C.⁴²

Un *2^e exemple* similaire a trait à la société Kco., société résidente de l'Etat K et Lco., société résidente de l'Etat L. Ces deux sociétés font partie du même groupe multinational. Une grande partie des activités de ce groupe est organisée selon des critères fonctionnels, selon lesquels les salariés des différentes sociétés du groupe coopèrent sous la supervision de dirigeants qui sont situés dans des pays différents et employés par d'autres sociétés du groupe. X., résidente de l'Etat K, est employée par Kco. en qualité de directrice chargée de la gestion des ressources humaines du groupe. Dans la mesure où X. est employée par Kco., cette dernière société fait office de centre de coûts en ce qui concerne les coûts de gestion des ressources humaines du groupe. Ces coûts sont périodiquement facturés à chacune des sociétés du groupe sur la base d'une formule qui tient compte de divers facteurs tels que le nombre de salariés de chaque société. X. est tenue de se rendre souvent au siège de diverses sociétés du groupe. Au cours de la dernière année, X. a passé 3 mois dans l'Etat L afin de traiter des problèmes de gestion des ressources humaines de la société Lco.⁴³

Le commentaire OCDE retient que le travail effectué par X. fait partie intégrante des activités de Kco. Ces activités, comme d'autres telles que la communication d'entreprise, la stratégie, la finance et la fiscalité, la trésorerie, la gestion de l'information et les services juridiques, sont en effet en l'espèce centralisées et font partie intégrante de Kco. Le travail effectué par X. fait donc partie intégrante des activités de Kco. Tout comme dans le premier exemple présenté, l'analyse sous l'angle du critère de l'intégration confirme que la société Kco. est bien l'employeur de X. au sens de l'art. 15(2)(b) MC.⁴⁴

Le *3^e exemple* a trait à une entreprise multinationale qui gère des hôtels au niveau mondial. Eco., l'une de ces filiales du groupe est résidente de l'Etat E où elle détient et gère un hôtel. X. est salarié d'Eco. et travaille dans cet hôtel. Fco., une autre filiale, possède et gère un hôtel dans l'Etat F où l'on manque de salariés ayant des compétences en langues étrangères. Pour cette raison, X., salarié d'Eco., est envoyé pendant 5 mois à la réception de l'hôtel de Fco. Fco. paye les frais de déplacement de X., qui reste toutefois formellement employé et rémunéré par Eco. Fco. verse à Eco. des honoraires de gestion calculés en fonction de la rémunération de X., ses cotisations sociales et autres avantages accessoires pendant la période considérée.⁴⁵

Selon le commentaire OCDE, le critère de l'intégration commande de considérer que le travail à la réception de l'hôtel de l'Etat F fait partie intégrante des activités de gestion de l'hôtel de Fco. plutôt que des activités d'Eco. En conséquence, rien ne s'oppose en l'espèce à ce que l'Etat F écarte l'application de l'art. 15(2) MC OCDE au motif que, suivant une définition matérielle de la relation d'emploi prévue par son droit interne, Fco. est l'employeur de X.⁴⁶

3.2.3.2.2 Prestations de service entre tiers

Un *1^{er} exemple* de prestations de service entre tiers concerne la société Aco., sise dans l'Etat A. Cette société est spécialisée dans la formation des salariés à l'utilisation de différents logiciels informatiques. Bco. est une société résidente de l'Etat B. Bco. souhaite faire former son personnel à des logiciels dont elle a récemment fait l'acquisition. En conséquence, Bco. conclut un contrat avec Aco. pour la fourniture de services de formation. X., salarié d'Aco. et résident de l'Etat A, est envoyé dans les locaux de Bco., dans l'Etat B, pour fournir des services de formation dans le cadre de ce contrat.⁴⁷ Dans ce cas, l'Etat B ne peut pas faire valoir que X. a une relation d'emploi sala-

41 Comm. MC OCDE N 8.18 ad art. 15.

42 Comm. MC OCDE N 8.19 ad art. 15.

43 Comm. MC OCDE N 8.26 ad art. 15.

44 Comm. MC OCDE N 8.27 ad art. 15.

45 Comm. MC OCDE N 8.20 ad art. 15.

46 Comm. MC OCDE N 8.21 ad art. 15.

47 Comm. MC OCDE N 8.16 ad art. 15.

rié avec Bco. ni qu'Aco. n'est pas l'employeur de X. aux fins de la convention entre les Etats A et B. X. est salarié d'Aco. et il sied d'admettre que les services qu'il fournit font partie intégrante des activités d'Aco. En conséquence, l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE est bien la société Aco. Sous réserve des autres conditions posées par l'art. 15(2) MC OCDE, la rémunération perçue par X. demeure donc exclusivement imposable par l'Etat A.⁴⁸

Le 2^e *exemple* a trait à la société Gco., société résidente de l'Etat G dont l'activité est de répondre aux besoins temporaires des entreprises en personnel hautement spécialisé. Hco. est une société sise dans l'Etat H qui fournit des services d'ingénierie sur des chantiers de construction. Pour exécuter l'un de ses contrats dans l'Etat H, Hco. a besoin d'un ingénieur pendant une période de 5 mois. Elle contacte Gco. à cette fin. Gco. recrute X., ingénieur résident de l'Etat X, et l'engage dans le cadre d'un contrat de travail de 5 mois. En vertu d'un contrat distinct entre Gco. et Hco., Gco. s'engage à fournir les services de X. à Hco. pendant cette période. Les contrats stipulent que la rémunération de X., les cotisations sociales, les frais de déplacement et autres avantages accessoires et charges liées à l'emploi seront payés par Gco.⁴⁹

Selon le commentaire OCDE, le critère de l'intégration fait apparaître que la société Gco. n'est que l'employeur de X. au sens formel. En effet, de par leur nature, les services fournis par X. font en l'espèce plutôt partie intégrante de Hco., société d'ingénierie. Partant, l'Etat H est fondé à considérer que la rémunération perçue par X. est imposable dans cet Etat dans la mesure où son droit interne retient que Hco. est en l'espèce matériellement l'employeur de X. au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE.⁵⁰

Enfin, dans un 3^e *exemple*, le commentaire OCDE envisage le cas où l'activité exercée par le salarié est susceptible de faire partie intégrante des deux entreprises concernées. Dans cet exemple, Ico., une société résidente de l'Etat I, est spécialisée dans la fourniture de services d'ingénierie. Ico. emploie un certain nombre d'ingénieurs à temps complet. Jco. est une entreprise sise dans l'Etat J et opère dans le même domaine d'activité. Jco. a besoin à titre temporaire des services d'un ingénieur pour terminer l'exécution d'un contrat sur un chantier dans l'Etat J. Ico. convient avec Jco. que l'un de ses ingénieurs, résident de l'Etat I, qui est momentanément inoccupé, travaillera pendant 4 mois dans le cadre du contrat conclu par Jco. et sous la supervision et le contrôle directs de l'un des ingénieurs en chef de Jco. Aux termes du contrat conclu entre les deux entre-

prises, Jco. paiera à Ico. une somme égale à la rémunération, aux cotisations sociales, aux frais de déplacement et autres avantages accessoires de cet ingénieur pendant la période en question, ainsi qu'une commission de 5 %. Jco. accepte également d'indemniser Ico. pour toutes réclamations éventuelles concernant le travail de cet ingénieur au cours de cette période.⁵¹

Dans ce dernier exemple, le commentaire OCDE parvient à la conclusion que le critère de l'intégration n'est pas décisif dès lors que les deux entreprises opèrent dans le même domaine d'activité. C'est donc le critère du contrôle sur le salarié qui est mobilisé par le commentateur. Suivant ce dernier critère, il sied d'admettre que Jco. a la qualité d'employeur dès lors que cette société supervise et contrôle en l'espèce le travail effectué par l'ingénieur. A cela s'ajoute que Jco. assume la responsabilité des travaux et supporte le coût de la rémunération de l'ingénieur. Dans ce dernier exemple, l'application de l'art. 15(2) MC OCDE est donc également susceptible d'être écartée par l'Etat de la source.⁵²

3.3 L'application des art. 23 A et B par l'Etat de la résidence

Selon les nouveaux commentaires, la qualification retenue par l'Etat de la source dans le cadre de l'art. 15(2) MC OCDE est également déterminante aux fins de l'élimination de la double imposition par l'Etat de la résidence suivant les art. 23 A et B MC OCDE, et ceci, indépendamment de l'existence d'un conflit de qualification entre ces deux Etats. Comme le précise le nouveau commentaire : « cette approche fait en sorte que l'allègement de la double imposition sera assuré dans l'Etat de résidence de la personne concernée même si cet Etat ne considère pas, en vertu de son propre droit interne, qu'il y a une relation d'emploi salarié entre cette personne et l'entreprise à laquelle les services sont fournis. En effet, dans la mesure où l'Etat de résidence reconnaît que la notion d'emploi salarié dans le droit interne de l'Etat de la source, ou le fait que des opérations qui représentent un abus des dispositions de la Convention ont été exécutées, permet à cet Etat d'imposer les revenus d'un individu liés à un emploi conformément à la Convention, il doit accorder un allègement de la double imposition en vertu des obligations qui découlent des articles 23 A et 23 B ». ⁵³ Cette vision des choses cherche ainsi à s'inscrire dans le prolongement des recommandations du commentaire.⁵⁴ et

48 Comm. MC OCDE N 8.17 ad art. 15.

49 Comm. MC OCDE N 8.22 ad art. 15.

50 Comm. MC OCDE N 8.23 ad art. 15.

51 Comm. MC OCDE N 8.24 ad art. 15.

52 Comm. MC OCDE N 8.25 ad art. 15.

53 Comm. MC OCDE N 8.10 ad art. 15.

54 Comm. MC OCDE N 32.1 et ss ad art. 23 A et B.

du rapport OCDE sur les sociétés de personnes⁵⁵ en vue de résoudre les conflits de qualification.⁵⁶

Si cette manière de voir oblige l'Etat de la résidence à se rallier à la conception de l'Etat de la source à l'occasion d'un conflit de qualification résultant d'une divergence de droit interne, il n'en va en revanche pas ainsi, comme le rappelle le commentaire,⁵⁷ lorsque le conflit porte sur l'interprétation des faits ou des dispositions de la convention. Ainsi, ces recommandations ne sont d'aucun secours lorsque le droit interne des deux Etats consacre une définition identique du revenu d'emploi mais qu'il existe une divergence d'appréciation concernant, p. e., le degré d'intégration du salarié au sein de l'entreprise sise dans l'Etat de la source. Seule la procédure amiable prévue par l'art. 25 MC OCDE permet alors de résoudre un tel conflit d'interprétation.⁵⁸

3.4 Relation avec l'art. 5 MC OCDE

Le commentaire OCDE relève à juste titre que la qualification retenue par l'Etat de la source aux fins de l'application de l'art. 15(2)(b) doit demeurer cohérente avec celle suivie par cet Etat dans le cadre de l'art. 5 MC OCDE. Ainsi, si l'Etat de la source écarte l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE au motif que l'entreprise non-résidente envoyant un salarié sur son territoire n'a que la qualité d'employeur formel, ce même Etat doit alors admettre que ce salarié n'exerce pas son activité pour le compte de l'entreprise non-résidente. En conséquence et suivant cette vision des choses, la présence du salarié ne saurait fonder l'existence d'un établissement stable de cette dernière entreprise dans l'Etat de la source.⁵⁹

3.5 Prise de position

Le raisonnement suivi par les nouveaux commentaires de l'OCDE soulève à notre avis deux questions fondamentales

que nous examinons ci-dessous. Tout d'abord, il s'agit de déterminer si, comme le préconise désormais le commentaire, l'Etat de la source est effectivement fondé à définir la notion d'emploi salarié, respectivement d'employeur, selon son droit interne (ch. 3.5.1). Ceci posé, nous analyserons si le contenu donné à ces notions par les critères autonomes du commentaire est adéquat (ch. 3.5.2).

3.5.1 Définition *lege fori* versus contextuelle de la notion d'employeur

Dès lors que l'art. 15(2)(b) MC OCDE ne définit pas la notion d'employeur, la doctrine observe à juste titre que la question se pose de savoir si ce terme doit être défini *lege fori* par l'Etat de la source ou au contraire recevoir un contenu contextuel au sens de l'art. 3(2) MC OCDE.⁶⁰ Selon cette disposition, rappelons-le, « pour l'application de la Convention à un moment donné par un Etat contractant tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet Etat prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet Etat ».

Le principe du renvoi au droit interne de l'Etat de la source, suivie désormais par le commentaire OCDE, correspond à la conception défendue par De Broe et al.⁶¹ Selon ces commentateurs, le contexte de l'art. 15(2)(b) MC OCDE ne s'oppose pas à une qualification selon la *lex fori* de l'Etat de la source. Il s'agit toutefois de réserver l'hypothèse où cet Etat se fonde sur une définition très large de la notion d'employeur issue p. e. de sa législation relative à l'impôt à la source.⁶² Autrement dit, l'on retrouve ici une limite analogue à celle posée par les critères autonomes du commentaire OCDE.

Cette vision des choses, défendue d'ailleurs de manière générale par l'International Tax Group (ITG) dirigé par Avery Jones et ses coauteurs,⁶³ cherche à s'inscrire dans le pro-

55 Rapport 1999 sur les sociétés de personnes.

56 Rappelons à cet égard que la Suisse a émis une observation quant à la portée temporelle de ces recommandations. Selon cette observation, ce pays « se réserve le droit de ne pas appliquer les règles édictées (...) dans les cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'Etat de la source postérieure à la signature d'une convention ». La Suisse estime en effet que la solution proposée pourrait permettre à l'Etat de source, une fois la CDI conclue, d'élargir sa compétence d'imposer par le biais d'une modification subséquente de son droit interne. En pareil cas, une application sans restriction de la solution proposée par le Comité des Affaires Fiscales, obligerait alors l'Etat de résidence à tolérer cette extension au motif que l'imposition par l'Etat de source a lieu conformément aux dispositions de la convention, v. à ce sujet DANON/SALOMÉ, Le conflit de qualification en droit fiscal international.

57 Comm. MC OCDE N 8.10 ad art. 15.

58 Comm. MC OCDE N 8.10 ad art. 15.

59 Comm. MC OCDE N 8.11 ad art. 15.

60 PROKISCH, N 27 ad art. 15; LANG/ZIESERITSCH, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art. 15 OECD-MA, p. 35; ZEHETNER/DUPAL, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, p. 132; PÖTGENS, Income from International Private Employment, p. 581; PEZZATO, The meaning of the term «employment» under article 15 of the OECD Model Convention, p. 53; DE BROE ET AL., Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», p. 504.

61 DE BROE, Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», pp. 519 et ss.

62 DE BROE, Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», p. 520.

63 AVERY JONES ET AL., Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization, p. 133.

longement des recommandations du commentaire⁶⁴ et du rapport OCDE sur les sociétés de personnes⁶⁵ en vue de résoudre les conflits de qualification.⁶⁶ En l'occurrence, ce rapport traite de conflits de qualification du revenu lié à une divergence de classification des sociétés de personnes en droit interne (transparence versus opacité). Comme nous l'avons déjà relevé ailleurs, cette interprétation, à laquelle nous adhérons, résulte d'une interprétation textuelle et contextuelle (systématique) des art. 23 A et B MC OCDE. En particulier, les « dispositions » auxquelles renvoient ces deux textes sont les règles distributives qui sont exclusivement appliquées par l'Etat de la source. En conséquence, il est logique de retenir que le droit interne de cet Etat est seul déterminant aux fins de la concrétisation des termes figurant dans ces règles de partage.⁶⁷ En conséquence, en tant qu'elle découle d'une correcte interprétation des art. 23 A et B MC OCDE, cette approche est à notre sens applicable à toutes les CDI dont le texte est calqué sur le MC OCDE, et ceci, indépendamment du fait que ces dernières aient été conclues avant ou après la mise à jour d'avril 2000 du Commentaire OCDE.

Cela étant, ces recommandations ne peuvent à notre sens trouver application que lorsque le renvoi au droit interne de l'Etat de la source est indiscutable et qu'il est établi que le contexte de l'art. 3(2) MC OCDE ne commande pas une interprétation autonome.⁶⁸ Il en va notamment ainsi, comme cela est le cas dans le cadre du rapport sur les sociétés de personnes, lorsque la qualification du revenu est le corollaire de la classification d'une entité en droit interne. En revanche, la notion de revenu d'emploi, respectivement d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE, est à notre avis susceptible d'être définie à la lumière du contexte du MC OCDE.⁶⁹ Comme nous le verrons, il nous paraît que l'interprétation systématique, en particulier la relation entre l'art. 15 et l'art. 7 MC OCDE

relatif aux bénéficiaires des entreprises, permet d'identifier le contenu conventionnel de la notion d'employeur.⁷⁰

En conséquence, si l'approche suivie par le commentaire OCDE dans le cadre des conflits de qualification nous paraît cohérente, nous pensons toutefois que ce raisonnement ne peut être mobilisé lorsque, comme en l'espèce, une notion conventionnelle est susceptible d'être définie de manière autonome.⁷¹ Du reste, bien que consacrant le principe du renvoi au droit interne de l'Etat de la source, les nouveaux commentaires, en énonçant des critères autonomes, cherchent néanmoins à conférer à la notion d'emploi salarié une portée autonome. Comme le précise le commentaire OCDE : « Comme la notion d'emploi salarié à laquelle renvoie l'article 15 doit être déterminée en fonction du droit interne de l'Etat qui applique la Convention (sous réserve de la limite indiquée au paragraphe 8.11 et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une autre interprétation) ». ⁷² Sur ce point, comme l'observent à raison certains commentateurs,⁷³ les nouveaux commentaires ne sont manifestement pas méthodologiquement cohérents et paraissent plutôt traduire un compromis politique.⁷⁴

Ceci posé, nous allons maintenant chercher à dégager le contenu conventionnel de la notion de revenu d'emploi et d'employeur.

3.5.2 Contenu conventionnel de la notion d'employeur

3.5.2.1 En général

A titre liminaire, il convient d'observer que la majorité de la doctrine rejette l'interprétation donnée par le

64 Comm. MC OCDE N 32.1 et ss ad art. 23 A et B.

65 Rapport 1999 sur les sociétés de personnes.

66 Comme nous le verrons, la Suisse a émis une observation quant à la portée temporelle de ces recommandations, v. ci-dessous.

67 DANON/SALOMÉ, Le conflit de qualification en droit fiscal international, pp. 265 et ss.

68 En ce sens et de manière générale au sujet de la portée de l'art. 3(2) MC OCDE, RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, pp. 113 et ss.

69 En ce sens PÖTGENS, Income from International Private Employment, spécialement, pp. 590 et 597; LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 107; BURGSTALLER, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, p. 131; ZEHETNER/DUPAL, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, p. 133; REICH : Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, p. 198.

70 LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 107; BURGSTALLER, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, p. 131; ZEHETNER/DUPAL, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, p. 133.

71 Notons également que si les nouveaux commentaires cherchent à s'inscrire dans le prolongement des recommandations relatives aux conflits de qualification, la portée conférée à ces recommandations dans le cadre de l'interprétation de l'art. 15(2)(b) MC OCDE paraît néanmoins plus large et semble manquer de cohérence par rapport aux principes généraux énoncés aux N 32.1 - 32.7 comm. OCDE ; v. à ce sujet PÖTGENS, Some Selected Interpretation and Qualification Issues with Respect to Article 15(2)(b) and (c) of the OECD Model, pp. 125 et ss.

72 Comm. MC OCDE N 8.7 ad art. 15.

73 LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 109; BURGSTALLER, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, p. 129.

74 LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 109.

Bundesfinanzhof selon laquelle l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE serait la personne supportant économiquement la charge salariale. Les commentateurs avancent à cet égard des arguments d'ordre grammatical et systématique. En premier lieu, cette interprétation ne trouve aucun appui dans le terme « employeur » au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. En second lieu, si la notion d'employeur devait être définie à la lumière de ce critère, les termes « payées par » et « pour le compte de » qui figurent dans ce texte seraient privés de toute portée propre.⁷⁵ Il est vrai que les lettres (b) et (c) de l'art. 15(2) MC OCDE visent à éviter une imposition dans l'Etat de la source lorsque, en relation avec une période de travail de courte durée qui y est exercée, la rémunération en provenant ne constitue pas une charge déductible dans cet Etat.⁷⁶ L'on ne saurait pour autant faire prévaloir cet argument d'ordre purement téléologique sur le texte clair de l'art. 15(2)(b) MC OCDE.⁷⁷ Certes, l'art. 15(2)(c) MC OCDE exige que « la charge des rémunérations » ne soit pas « supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre Etat ». Cela étant, la formulation de ce paragraphe est différente et s'explique par le fait qu'il est au contraire question ici d'une seule et même entreprise (siège-établissement stable).⁷⁸ Or, l'art. 15(2)(b) MC OCDE vise au contraire deux entreprises distinctes. On peut donc poser qu'il n'existe aucune connexité entre les lettres (b) et (c) de l'art. 15(2).⁷⁹ Les nouveaux commentaires de l'OCDE, comme nous l'avons vu, vont également dans ce sens, considérant que ce critère ne constitue qu'un facteur subsidiaire permettant de déterminer si les services rendus par cet individu peuvent être considérés comme fournis dans le cadre d'une relation d'emploi salarié. A notre sens, pour les raisons évoquées ci-dessus, il eût toutefois été préférable d'exclure tout simplement ce critère de l'analyse.

Comme le relèvent à juste titre plusieurs commentateurs, les notions conventionnelles de revenu d'emploi et d'employeur se caractérisent avant tout par le degré de contrôle sur le travail exercé ainsi que le rapport de subordination unissant une personne à une autre. Ces critères sont d'ailleurs ceux qui permettent de faire le départ entre le revenu d'emploi et celui de l'entreprise au sens de l'art. 7 MC OCDE.⁸⁰ Selon cette conception, la notion d'employeur est de nature économique.⁸¹ Selon Prokisch,⁸² le noyau dur de cette notion se retrouve dans la définition dégagée par Coulombe à l'occasion du Congrès de l'IFA de 1982 au Canada : « dependent personal services are the services rendered by a person, the employee, who makes available to another person, the employer, his ability to work and who agrees to submit himself, for the purposes of performing his services, to the authority and direction of the employer. The basic criterion is therefore the degree of economic and personal independence enjoyed by the person in the accomplishment of his task and the determinative element is the existence or not of a subordination link between the taxpayer and he who retains his services ».⁸³

Enfin, la doctrine relève également que le texte de l'art. 15(2)(b) MC OCDE exige uniquement que les rémunérations soient payées « par un employeur, ou pour le compte d'un employeur ». En conséquence, en présence notamment d'un détachement transfrontalier de personnel, ce texte n'exclut pas l'existence de plusieurs employeurs.⁸⁴ Cette vision des choses, qui doit être approuvée, n'est toutefois pas reprise par l'OCDE. Les nouveaux commentaires partent en effet du principe qu'une seule personne peut avoir la qualité d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. Comme le relève Pötgens, ce raisonnement est problématique lorsque le salarié est susceptible d'être rattaché à plus d'une entreprise.⁸⁵

75 PÖTGENS, *Income from International Private Employment*, pp. 597 - 598 ; BURGSTALLER, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, p. 131. En ce sens également, WALDBURGER, *Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, pp. 111 et ss, spécialement pp. 122 et ss.

76 Comm. MC OCDE N 6.2 ad art. 15.

77 PÖTGENS, *Income from International Private Employment*, pp. 597 - 598.

78 DE BROE ET AL., *Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State»*, p. 512.

79 HINNEKENS, *The salary split and the 183-day exception in the OECD Model and Belgian tax treaties*, p. 326 ; WALDBURGER, *Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, p. 121 ; PROKISCH, N 28 ad art. 15 ; PEETERS, *Article 15 of the OECD Model Convention on Income from Employment and its Undefined Terms*, p. 80 ; PÖTGENS, *Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes*, p. 480.

80 BURGSTALLER, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, p. 131 ; ZEHETNER/DUPAL, *Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff*, p. 133.

81 PÖTGENS, *Income from International Private Employment*, spécialement pp. 590 et 597 ; LANG, *Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA*, p. 107.

82 PROKISCH, N 27 ad art. 15.

83 COULOMBE, *Taxation of payments to non-residents for independent personal services. Rapport général*, p. 40.

84 HINNEKENS, *The salary split and the 183-day exception in the OECD Model and Belgian tax treaties*, p. 325 ; DE BROE ET AL., *Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State»*, p. 521.

85 PÖTGENS, *Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes*, pp. 482 - 483.

3.5.2.2 Contrôle versus intégration

Si la doctrine est d'avis que la notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE se caractérise avant tout par le degré de contrôle sur le travail exercé par une personne, les nouveaux commentaires de l'OCDE, comme nous l'avons vu, accordent en revanche une importance particulière au critère de l'intégration. Du reste, ce critère est décisif dans 5 des 6 exemples énoncés par le commentaire. Comme le relève Pötgens à juste titre, le critère de l'intégration est mobilisé afin de dégager une première conclusion intermédiaire laquelle, si nécessaire, peut ensuite être confirmée ou infirmée à l'aide des autres critères autonomes du commentaire.⁸⁶ Selon ce critère, l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE est susceptible d'être écartée par l'Etat de la source à partir du moment où les services fournis à une société sise dans cet Etat font partie intégrante des activités de cette société. En revanche, le critère du contrôle est uniquement mobilisé dans un second temps lorsqu'il apparaît, p. e., que l'activité du salarié est susceptible de faire partie intégrante de plus d'une société. A la lecture des exemples donnés par le commentaire OCDE, la manière concrète dont les activités de cette personne sont organisées (travail de manière indépendante ou au contraire au sein d'une équipe) semble ainsi secondaire.⁸⁷ De ce point de vue, l'approche suivie désormais par l'OCDE tend à conférer de fait une portée restrictive à l'exception prévue par l'art. 15(2)(b) MC OCDE.

A notre sens, il eût été plus juste d'examiner l'application de l'art. 15(2)(b) MC OCDE à la lumière du critère du contrôle. Selon la conception défendue ici, la qualité d'employeur ne peut simplement être reconnue à une société sise dans l'Etat de la source au motif que les services fournis par un tiers à cette société font partie intégrante de ses activités. Il convient au contraire avant tout d'examiner, en faisant certes prévaloir le fond sur la forme, si le travail fourni par cette personne est effectivement contrôlé par cette société. Pour en juger, il convient toujours d'examiner les modalités d'organisation de ce travail.⁸⁸

3.6 Synthèse

Selon les nouveaux commentaires de l'OCDE, la qualification d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE est désormais susceptible d'être examinée à la lumière du droit interne de l'Etat de la source. En conséquence et indépendamment de l'existence d'un abus, cet Etat, s'il adopte une définition matérielle de la relation d'emploi, pourra écarter l'application de cette disposition dans la mesure où une société résidente a économiquement la qualité d'employeur. Sous réserve d'un conflit d'interprétation, l'Etat de la résidence devra alors, quant à lui, se rallier à la qualification donnée par l'Etat de la source et éliminer la double imposition résiduelle suivant les art. 23 A ou B MC OCDE. Plusieurs critiques peuvent toutefois être formulées à l'encontre de ces nouveaux commentaires.

En premier lieu, le principe du renvoi au droit interne de l'Etat de la source est selon nous discutable dès lors que, comme nous l'avons vu, la notion de revenu d'emploi, respectivement d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE peut recevoir un contenu autonome. En conséquence, si l'approche suivie dans le cadre des conflits de qualification nous paraît en soi cohérente, nous pensons toutefois que ce raisonnement ne peut, pour ce motif, être mobilisé en l'espèce.

En deuxième lieu, l'idée de subordonner l'application du droit interne de l'Etat de la source au respect de certains critères autonomes nous paraît méthodologiquement incohérente. De deux choses l'une, soit le renvoi au droit interne de l'Etat de la source est seul déterminant et la question d'une interprétation autonome ne se pose pas, soit l'on admet au contraire qu'une définition contextuelle s'impose et toute qualification *lege fori* par l'Etat de la source doit alors être écartée. L'approche « semi-contextuelle » retenue par l'OCDE, qui semble manifestement être un compromis politique et que l'on retrouve également dans le projet de discussion relatif à la notion de bénéficiaire effectif d'avril 2011,⁸⁹ n'est en

86 PÖTGENS, Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, p. 483.

87 En ce sens PÖTGENS, Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, p. 484.

88 En ce sens PÖTGENS, Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, p. 484; ANDREONI, Updates to the Commentary on Article 15 of the OECD Model – Thoughts on the Interpretation of the Term «employer» for Treaty Purposes, p. 123.

89 Ce projet réaffirme certes que l'exigence du bénéficiaire effectif ne doit pas être définie selon sa « signification technique qu'elle aurait pu avoir en vertu de la législation nationale d'un pays donné ». Cela dit, le projet relève dans le même temps que: « cela ne veut pas dire que la signification donnée à l'expression « bénéficiaire effectif » par la législation nationale soit automatiquement à exclure pour l'interprétation de cette expression dans le contexte de l'article: la signification de la législation nationale s'applique dans la mesure où elle est conforme aux indications générales figurant dans ces Commentaires » (Clarification de la signification du concept de « bénéficiaire effectif » N 12.1 ad art. 10). Pour une critique, v. DANON, Clarification de la notion de bénéficiaire effectif – Remarques sur le projet de modification du commentaire OCDE d'avril 2011, pp. 581 et ss.

effet selon nous pas compatible avec l'interprétation de l'art. 3(2) MC OCDE.

En troisième lieu, l'importance conférée par l'OCDE au critère de l'intégration nous paraît contestable. Selon la conception défendue ici, comme nous l'avons vu, la qualité d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE doit avant tout être appréciée à la lumière du critère de contrôle.

Cela étant, les nouveaux commentaires de l'OCDE représentent un important changement de paradigme par rapport à l'approche suivie par l'OCDE en 1992.⁹⁰ La question se pose donc de savoir si cette nouvelle interprétation, qui restreint la portée de l'art. 15(2)(b) MC OCDE au profit de l'Etat de la source, est également applicable aux CDI existantes conclues par la Suisse. C'est donc cette question que nous allons maintenant examiner en guise de conclusion de cette étude.

4 Impact sur les CDI suisses

4.1 Le problème

Selon les nouveaux commentaires de l'OCDE, lorsque le droit fiscal interne de l'Etat de la source définit la relation d'emploi indépendamment de la qualification retenue par le droit civil, cette définition autonome peut alors également être mobilisée aux fins de concrétiser la notion d'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE. En l'occurrence, comme nous l'avons vu, l'Etat de la source examinera tout d'abord, suivant le principe de prévalence du fond sur la forme, si les services fournis par un individu à une entreprise résidente peuvent être qualifiés d'emploi salarié. Dans l'affirmative, l'entreprise à laquelle ces services sont rendus sera alors considérée comme l'employeur au sens de l'art. 15(2)(b) MC OCDE et l'Etat de la source fondé à écarter l'application de cette disposition.

A notre avis, cette nouvelle approche, qui se concentre sur la définition matérielle de la relation d'emploi prévue par le droit interne de l'Etat de la source, est également susceptible d'être appliquée par la Suisse.⁹¹ Il est en effet unanimement reconnu que l'activité dépendante au sens de l'art. 17 LIFD est une notion fiscale autonome de celle applicable en droit des obligations et en droit des assurances sociales. L'existence d'une activité dé-

pendante peut donc être appréciée de manière matérielle, indépendamment des rapports de droit civil et de l'existence d'une évasion fiscale. Comme l'a jugé le Tribunal Fédéral: «la nature juridique des rapports civils (contrat de travail ou de mandat) ou la qualification des revenus qui en découlent pour les assurances sociales ne sont (...) pas déterminantes sous l'angle fiscal. Pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante du point de vue fiscal, l'élément décisif est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé (...). Exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur (...)».⁹²

Cela étant, comme nous l'avons vu, cette nouvelle approche constitue un important changement par rapport à l'interprétation retenue par le commentaire OCDE de 1992 et l'observation faite à celui-ci par la Suisse. L'on ne saurait par conséquent soutenir que les nouveaux commentaires de l'OCDE sont sans autre applicables aux CDI suisses conclues avant la mise à jour 2010 du commentaire OCDE. S'agissant de ces CDI, la question, comme nous allons le voir maintenant, dépend plutôt du point de savoir s'il convient de conférer une portée dynamique ou statique au commentaire OCDE.

4.2 CDI conclues avant 2010

De l'avis de l'OCDE, il ne fait nul doute qu'une CDI dont le contenu est identique à celui du MC OCDE, doit être interprété à la lumière du commentaire OCDE. Bien plus, il conviendrait pour ce faire de se référer à l'édition la plus récente de ce commentaire, comme le précise d'ailleurs son introduction: «toute autre modification ou addition apportée aux Commentaires devrait normalement être applicable en ce qui concerne l'interprétation et l'application des conventions conclues avant leur adoption puisqu'elle correspond à un consensus entre les pays Membres de l'OCDE quant à l'interprétation qu'il y a lieu de donner des dispositions existantes ou quant à leur application à des situations spécifiques».⁹³ En d'autres termes, il serait tout à fait possible que l'interprétation à donner à une notion conventionnelle évolue au gré des modifications apportées à son commentaire (interprétation dynamique).

Bien que n'ayant pas vidé cette question, le Tribunal Fédéral tend également à favoriser une interprétation

90 En ce sens LANG, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, p. 111.

91 DIGERONIMO/KOLB: Überblick über das Update 2010 des OECD-Musterabkommens, p. 682.

92 ATF 121 I 259 = ASA 65 (1996/97), p. 421. V. aussi Rapport sur un traitement uniforme des activités lucratives; ECKERT, N 3 et ss ad art. 17 LIFD.

93 MC OCDE, Introduction N 35.

dynamique du commentaire OCDE.⁹⁴ A titre d'exemple, dans un arrêt rendu le 28.11.2005 en relation avec la CDI conclue avec le Danemark en 1973, notre Haute Cour n'hésita pas à se référer au commentaire OCDE postérieur de 2003 estimant que : «Als Mitgliedstaaten der OECD sind die Schweiz und Dänemark schließlichs grundsätzlich gehalten, die Musterabkommen samt dazu verfasste Kommentare der OECD mit zu berücksichtigen (...). In den OECD-Musterabkommen und deren Kommentierungen der letzten Jahre finden sich vermehrt Ausführungen zum Abkommensmissbrauch (...). Bei Abschluss des schweizerisch-dänischen Abkommens im Jahre 1973 war das zwar noch nicht der Fall. Trotzdem können die entsprechenden (späteren) Kommentierungen als Auslegungshilfen herangezogen werden (...)».⁹⁵

A suivre cette vision des choses, les nouveaux commentaires de l'OCDE relatifs à l'art. 15(2)(b) MC OCDE seraient donc également applicables aux CDI conclues par la Suisse avant 2010. Cela étant, avec la doctrine dominante,⁹⁶ il convient de rejeter cette approche. En ef-

fet, si on l'admettait, une telle interprétation dynamique du commentaire OCDE permettrait alors de modifier indirectement le sens donné à un terme lors de l'adoption d'une CDI. Or, vue sous cet angle, l'approche préconisée par l'OCDE nous paraît incompatible avec le droit international public et singulièrement avec les art. 31 et ss de la convention de Vienne sur le droit des traités (CV) qui régissent l'interprétation des CDI. En particulier, les commentaires de l'OCDE ne font pas partie du contexte au sens de l'art. 31(2) CV dès lors que ceux-ci ne constituent manifestement pas un accord « intervenu entre toutes les parties à l'occasion de la conclusion du traité ».⁹⁷ Partant, une modification apportée au commentaire ne saurait être considérée comme un « accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions ».⁹⁸

En conséquence, selon la conception défendue ici, la notion d'employeur figurant à l'art. 15(2)(b) des CDI conclues par la Suisse avant 2010 continue à devoir être interprétée à la lumière du commentaire OCDE de 1992 et de l'observation faite par la Suisse à celui-ci.⁹⁹ Selon celle-ci, comme nous l'avons vu, la notion d'employeur doit être comprise dans un sens formel, sauf si l'existence d'un abus est constatée.

4.3 CDI conclues après 2010

S'agissant des CDI conclues par la Suisse après 2010, l'on peut en revanche poser que la notion d'activité dépendante figurant à l'art. 17 LIFD est désormais déterminante aux fins de l'interprétation de l'art. 15(2)(b) MC OCDE lorsque la Suisse est en situation d'Etat de la source.

Bibliographie

ANDREONI WALTER, Updates to the Commentary on Article 15 of the OECD Model – Thoughts on the Interpretation of the Term «employer» for Treaty Purposes, in : Dennis Weber/Stef van Weeghel (éds.), *The 2010 OECD Updates. Model Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines. A Critical Review*, Alphen a. d. Rijn 2011, pp. 115 et ss

- 94 V. notamment ATF 2P.306/2004 et 2A.709/2004 (24.6.2005) consid. 8.1 ; ATF 2P.140/2005 (28.11.2005) consid. 4.2 ; ATF 2A.239/2005 (28.11.2005) = RDAF 2006 II, p. 239 ; ATF 2A.643/2005 (17.3.2006) consid. 3.2 ; ATF 2A.416/2005 (4.4.2006) consid. 3.1 ; ATF 2C_276 (6.5.2008) = RDAF 2008 II, p. 374. Pour une analyse critique de la jurisprudence du Tribunal Fédéral, v. récemment OESTERHELT, *Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, pp. 391 et ss. ATF 2A.239/2005 (28.11.2005) consid. 3.4.5. Outre le recours à l'interprétation dynamique, cette décision, comme nous l'avons déjà relevé, est discutable en ceci que la Haute Cour mobilise ici un exemple de clause conventionnelle spécifique ne figurant pas dans la CDI en vue de concrétiser la réserve générale de l'abus. En conséquence et indépendamment de la question de l'interprétation statique ou dynamique du commentaire OCDE, le recours unilatéral à cette clause contrevient à l'interprétation littérale de la CDI-DK (v. DANON, *Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE*, p. 38 et ss ; REICH/WALDBURGER, *Rechtsprechung im Jahr 2005*, p. 233 ; OESTERHELT/WINZAP, *Swiss Supreme Court Decision on Treaty Abuse*, p. 462 ; OESTERHELT/WINZAP, *Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping*, p. 775).
- 95 V. notamment AULT, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, p. 148 ; LANG, *Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer-ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, p. 11 ; VOGEL, *The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, p. 615 ; AVERY JONES, *The effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, p. 104 ; ENGELEN, *How «acquiescence» and «estoppel» can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention*, p. 72 ; WARD, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, p. 101 ; WATTEL/MARRES, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, p. 235 ; OESTERHELT, *Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, pp. 391 et ss ; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, p. 23 N 71 ; WALDBURGER, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts*, p. 61.

- 97 AULT, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, p. 145 ; LANG/BRUGGER, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, p. 102.
- 98 AULT, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, p. 145 ; LANG/BRUGGER, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, p. 102.
- 99 Suivant le principe de l'interprétation statique, comme le relève LANG/BRUGGER, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, p. 101, «only those reservations and observations existing upon conclusion of a double taxation convention may be taken into account».

- AULT HUGH J., The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, *Intertax* 1994, p. 144
- AVERY JONES JOHN F. ET AL., Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization, *ET* 1996, p. 118
- AVERY JONES JOHN F., Short-term employment assignments under Article 15(2) of the OECD Model, *BIT* 2009, p. 6
- The origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States, *BIT* 2006, p. 220
 - The effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, *BIT* 2002, p. 102
 - The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model, *British Tax Review (BTR)* 1984 N° 1 et 2, pp. 14, 48, 90
- BOSSHARD ERICH/RAJOWER FELIX, Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel), *FStR* 2003, p. 215
- BURGSTALLER EVA, «Employer» Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – Proposals to Amend the OECD Commentary, *Intertax* 2005, p. 123
- BURJAN AKOS, International Hiring-out of Labor under Article 15 paragraph 2 OECD MC, in: Daniela Hohenwarter/Vanessa Metzler (éds.), *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Vienne 2009
- COULOMBE GÉRARD, Taxation of payments to non-residents for independent personal services. Rapport général, *CDFI LXVIIIb* (1982), p. 40
- DANON ROBERT, Clarification de la notion de bénéficiaire effectif – Remarques sur le projet de modification du commentaire OCDE d'avril 2011, *RF* 2011, p. 581
- Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE. Réflexions et analyse de la jurisprudence récente, *FStR*, 2007, p. 38
- DANON ROBERT/SALOMÉ HUGUES, De la double imposition internationale, *Archives* 73 (2004/05), p. 337
- La double non-imposition. Rapport national suisse, *CDFI LXXXVIVa* (2004), p. 677
 - Le conflit de qualification en droit fiscal international, *Archives* 71 (2002/03), p. 257
- DE BROE LUC ET AL., Interpretation of Article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State», *BIT* 2000, p. 503
- DE VRIES HANS, The Netherlands Interpretation of the Term «Employer» in art. 15 of the OECD Model Convention, *ET* 2005, p.181
- DIGERONIMO ANGELO/KOLB ANDREAS, Überblick über das Update 2010 des OECD-Musterabkommens, *Archives* 2010/11, p. 669
- ECKERT JEAN-BLAISE, in: *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008
- ENGELEN FRANK, How «acquiescence» and «estoppel» can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention, in: Sjoerd Douma/Frank Engelen (éds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Amsterdam 2008, p. 51
- Interpretation of Tax Treaties under International Law, Amsterdam 2004
- HINNEKENS LUC, The salary split and the 183-day exception in the OECD Model and Belgian tax treaties, *Intertax* 1988, pp. 229 et 321
- HÖHN ERNST, *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2^e éd., Berne 1993
- LANG MICHAEL, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, *Steuer & Wirtschaft International (SWI)* 2011, p. 105
- Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Wolfgang Gassner/Michael Lang/Eduard Lechner (éds.), *Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht*, p. 11
- LANG MICHAEL/BRUGGER FLORIAN, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Australian Tax Forum* 2008, p. 95
- LANG MICHAEL/ZIESERITSCH URSULA, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art. 15 OECD-MA, in: Wolfgang Gasser/Michael Lang/Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer (éds.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Vienne 2003, p. 31
- LECHNER EDUARD/MUSZYNSKA KATARZYNA, Die 183-Tage-Regel im DBA-Recht, in: Wolfgang Gasser/Michael Lang/Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer (éds.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Vienne 2003, p. 155
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, *Doppelbesteuerungsabkommen*

- Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Therwil-Bâle (feuillettes amovibles)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3^e éd., Berne 2005
- LOUKOTA HELMUT, Grundsätze für die steuerliche Behandlung international tätiger Gastprofessoren, *Steuer & Wirtschaft International (SWI)* 1998, p. 456
- Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, *Steuer & Wirtschaft International* 1998, p. 559
- LÜTHI DANIEL/KOLB ANDREAS, Überblick über die erste Teilrevision des OECD-Musterabkommens von 1977, *Archives* 61 (1992/93), p. 493
- MAISTO GUGLIELMO, The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, *BIT* 2005, p. 14
- OBERSON XAVIER, *Précis de droit fiscal international*, 3^e éd., Berne 2009
- OESTERHELT STEFAN, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *Archives* 2011/12, p. 373
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping, *l'EC* 2006, p. 773
- Swiss Supreme Court Decision on Treaty Abuse, *ET* 2006, p. 461
- PEETERS BERNARD, Article 15 of the OECD Model Convention on Income from Employment and its Undefined Terms, *ET* 2004, p. 72
- PEZZATO GIANLUCA, The meaning of the term «employment» under article 15 of the OECD Model Convention, in: Vanessa Metzler/Daniela Hohenwarter (éds.), *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Vienne 2009, p. 49
- PÖTGENS FRANK, Article 15(2)(b) of the OECD Model: Problems Arising from the Residence Requirement for Certain Types of Employers, *ET* 2002, p. 214
- Income from International Private Employment, Amsterdam 2006
 - Proposed Changes to the Commentary on art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of «Employer» for Treaty Purposes, *BIT* 2007, p. 476
 - The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies «de facto employer» under art. 15 of the OECD Model, *Intertax* 2008, p. 75
- PROKISCH RAINER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (éds.), *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 5^e éd., Munich 2008
- REICH MARKUS, Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, in: Peter Locher/Bernard Rolli/Peter Spori (éds.), *Droit fiscal international de la Suisse. Situation actuelle et perspectives*, Mélanges Walter Ryser, Berne 2005, pp. 185
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005, *FStR* 2006, 222, 290
- REIMER EKKEHART, Interpretation of Tax Treaties, *ET* 1999, p. 458
- RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des Conventions de double imposition, *RDAF* 2000, p. 113
- VOGEL KLAUS, The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, *BIT* 2000, p. 612
- WALDBURGER ROBERT, Das Einkommen aus unselbstständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Berne 1990
- Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang/Jörg M. Mössner/Robert Waldburger (éds.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs*, Vienne 1998, p. 51
 - Income from Employment (Art. 15 OECD Model Convention), in: Michael Lang (éd.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, 2008, p. 185
- WARD DAVID A., Is there an obligation in international law of OECD Member countries to follow the Commentaries on the Model?, in: Sjoerd Douma/Frank Engelen (éds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Amsterdam 2008, p. 73
- The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, *BIT* 2006, p. 97
- WATTEL PETER J./MARRES OTTO, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, *ET* 2003, p. 222
- ZEHETNER ULF/DUPAL SIMONE, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in: Wolfgang Gasser/Michael Lang/Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer (éds.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Vienne 2003, p. 129

Rapports et documents

Clarification de la signification du concept de « bénéficiaire effectif » dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE. Projet pour commentaires, OCDE, Paris 2011, www.oecd.org/dataoecd/7/47/47655601.pdf

Comm. MC OCDE 1992, Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 23.7.1992), OECD, Paris 1992

Comm. MC OCDE, Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 22.7.2010), in: Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée, p. 45, www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2010_mtc_cond-2010-fr

Draft changes to the commentary on art. 15(2) OECD MC, Proposed clarification of the scope of paragraph 2 of article 15 of the Model Convention. Public discussion draft, OCDE, Paris 2004, www.oecd.org/dataoecd/52/61/31413358.pdf

International hiring-out of labour, Taxation issues relating to the international hiring-out of labour, in: Trends in International Taxation, OCDE, Paris 1985

MC OCDE 1992, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 23.7.1992), OECD, Paris 1992

MC OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (tel qu'il se lisait le 22.7.2010), OCDE, Paris 2010, p. 17, www.oecd.org/dataoecd/25/23/47213777.pdf

MC USA 2006, United States Model Income Tax Convention (of 11-15-2006), U. S. Dept. of the Treasury, www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf

Projet révisé 2007, Projet révisé de modifications des Commentaires sur le paragraphe 2 de l'article 15. Appel à commentaires sur le projet révisé, OCDE, Paris 2007, www.oecd.org/dataoecd/35/44/38237568.pdf

Rapport 1999 sur les sociétés de personnes, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, in: Questions de fiscalité internationale N° 6, OCDE, Paris 1999

Rapport sur un traitement uniforme des activités lucratives, Rapport du CF sur un traitement uniforme et cohérent des activités lucratives dépendantes et indé-

pendantes en droit fiscal et en droit des assurances sociales (du 14.11.2001), FF 2002, p. 1076

Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of 11-15-2006, www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf

Normes

CDI-DK, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 23.11.1973), SR 0.672.931.41

CDI-M, Convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de Malaisie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 30.12.1974), SR 0.672.952.71

CV, Convention de Vienne sur le droit des traités (du 23.5.1969), RS 0.111

LIFD, LF sur l'impôt fédéral direct (du 14.12.1990), RS 642.11