

Précis de droit Stämpfli

---

Xavier Oberson

# Précis de droit fiscal international

*5<sup>e</sup> édition*



Stämpfli Editions

La cinquième édition du Précis de droit fiscal international tient compte de l'ampleur des réformes intervenues ces dernières années, notamment depuis 2014. Cette période a vu le développement sans précédent de normes visant à lutter contre la double non-imposition, la concurrence fiscale dommageable, la planification fiscale agressive et l'utilisation d'instruments hybrides dans le cadre du programme BEPS qui a démarré en 2013 (programme ayant engendré de nombreuses modifications du droit fiscal international et du droit interne). Un instrument spécifique – l'instrument multilatéral – a par ailleurs été ratifié par plusieurs États, dont la Suisse, afin de permettre la mise en œuvre des règles du programme BEPS, qui modifient les conventions de double imposition, et a élargi le domaine de l'arbitrage international. En outre, l'assistance internationale en matière fiscale, depuis le fameux « big bang » de 2009, s'est étendue à l'échange automatique de renseignements financiers, à l'échange spontané sur les rulings fiscaux et à la remise de déclaration pays par pays. Enfin, la taxation des entreprises numériques a continué de faire l'objet de discussions et a débouché sur de nouvelles propositions en matière d'imposition des entreprises multinationales dans le cadre de ce que l'on appelle les piliers 1 et 2 de l'OCDE. Ce précis analyse tous ces développements et reproduit la structure classique de l'ouvrage en six parties, à savoir : (i) généralités ; (ii) règles unilatérales du droit fiscal international de la Suisse ; (iii) CDI conclues par la Suisse en matière d'impôts sur le revenu et la fortune ; (iv) les CDI en matière d'impôts sur les successions ; (v) aspects de procédure (y compris l'échange de renseignements) et (vi) les accords bilatéraux entre l'Union européenne et la Suisse. Une septième partie consacrée à la taxation des entreprises numériques et aux deux piliers de l'OCDE a été ajoutée.

---

Xavier Oberson

Professeur ordinaire de droit fiscal à l'Université de Genève

Avocat au barreau de Genève

ITP/LLM (Harvard Law School)

Juge à l'ancienne Commission fédérale de recours  
en matière de contributions

# Précis de droit fiscal international

*5<sup>e</sup> édition*



Stämpfli Editions

---

Ce livre est protégé par le droit d'auteur. Toute forme de distribution à des tiers (à titre onéreux ou gratuit) est interdite. Le fichier contient un filigrane caché dans lequel les données de téléchargement sont stockées.

Information bibliographique de la Deutsche Nationalbibliothek

La Deutsche Nationalbibliothek a répertorié cette publication dans la Deutsche Nationalbibliografie; les données bibliographiques détaillées peuvent être consultées sur Internet à l'adresse <http://dnb.d-nb.de>.

Tous droits réservés, en particulier le droit de reproduction, de diffusion et de traduction. Sans autorisation écrite de l'éditeur, l'œuvre ou des parties de celle-ci ne peuvent pas être reproduites, sous quelque forme que ce soit (photocopies, par exemple), ni être stockées, transformées, reproduites ou diffusées électroniquement, excepté dans les cas prévus par la loi.

© Stämpfli Editions SA Berne · 2022  
[www.staempfliverlag.com](http://www.staempfliverlag.com)

E-Book ISBN 978-3-7272-2802-5

Dans notre librairie en ligne [www.staempflishop.com](http://www.staempflishop.com),  
la version suivantes est également disponibles :

Print ISBN 978-3-7272-0731-0



---

## Avant-propos à la cinquième édition

Depuis la parution de la quatrième édition, le droit fiscal international a subi une véritable révolution. Tout d'abord, les travaux, issus du « big bang » de 2009, tendant à la transparence fiscale internationale, se sont poursuivis à un rythme soutenu, avec à la clé l'adoption, dès 2014, du nouveau standard OCDE de l'échange automatique de renseignements (EAR). Ce développement, approuvé par la Suisse dès 2015, a conduit à l'adoption progressive de nombreux accords multilatéraux et bilatéraux. En parallèle, l'OCDE, sur mandat du G20, a mis en œuvre le fameux projet BEPS, qui a débouché, à partir de 2015, sur la publication de 15 plans d'action. La Suisse a adopté ces recommandations qui englobent le « minimum standard ». Instrument majeur du programme BEPS, l'accord multilatéral, appelé MLI, ratifié par la Suisse, permet d'introduire les normes de ce programme qui nécessitent des modifications des conventions de double imposition (CDI). Ces développements nécessitent souvent une approche multilatérale du droit fiscal international qui vient désormais compléter le vaste réseau de plus de 3000 CDI dans le monde.

En outre, à la suite des travaux initiés par le programme BEPS consacrés à la taxation de l'économie numérique, 134 parmi les États membres du Cadre inclusif de l'OCDE se sont mis d'accord, en juillet 2021, sur un ambitieux projet, appelé système des deux piliers, dont les contours ont également été approuvés par le G7 et le G20. Cet accord va entraîner une refonte globale des règles de partage internationales du droit d'imposer les bénéfices de certaines grandes entreprises multinationales (EMN). De plus, il contient, pour la première fois, la détermination d'un taux minimal d'imposition des bénéfices de certaines EMN, fixé en principe à 15 %.

Ces changements majeurs, encore en cours, rendent de plus en plus difficile une vision globale du droit fiscal international, constamment en mouvement et régis par une multitude de règles multilatérales, bilatérales, ou unilatérales, dont la coexistence n'est pas nécessairement harmonieuse. Ces développements provoquent de nombreux conflits fiscaux internationaux, ce qui rend d'autant plus nécessaire l'introduction de règles efficaces de règlements des différends en la matière.

Nous avons donc entrepris de revoir fondamentalement notre ouvrage, à la lumière de ces développements. L'accent a été mis, notamment, sur l'impact du programme BEPS en droit fiscal international et tout particulièrement sur les CDI. De plus, les règles d'échange d'informations ont été totalement réexaminées pour tenir compte non seulement de l'émergence de l'EAR, mais aussi des nouveaux régimes d'échanges spontanés des rulings fiscaux ou de celui de l'échange pays par pays. Enfin, l'évolution des règles de taxation des entreprises numériques ainsi que les travaux, au sein de l'OCDE, visant à la mise en œuvre du système des deux piliers font l'objet de deux chapitres entièrement nouveaux.

Comme de coutume, nous avons tenté de montrer, de la façon la plus claire et simple possible, comment ces changements constants, en parallèle à ceux du droit fiscal suisse, redessinent le droit fiscal international. Cette présentation englobe bien évidemment, en même temps, l'analyse critique des réflexions de la doctrine et des nombreux arrêts rendus par les tribunaux, notamment le Tribunal fédéral, en matière de droit fiscal international.

Pour conclure, je souhaite remercier toutes celles et tous ceux qui m'ont aidé dans la préparation et la rédaction de cette cinquième édition. Tout d'abord, John Arber, assistant à la Faculté de droit de l'Université de Genève, a revu avec esprit critique la partie consacrée à l'économie numérique. Ce dernier, avec Margaux Schmidlin-Laemmel, également assistante à cette même Faculté, ont remis à jour l'index. Ma gratitude s'adresse également à Mme Agnès Mermoud, mon assistante personnelle, qui a relu divers chapitres avec grande précision et à Mme Pascale Fontana, documentaliste. Mes remerciements sont également destinés à mes enfants, Natacha, Sandra, Anaïs et Frank, pour leur appui sans faille. Enfin, un merci tout particulier s'adresse à mon épouse, Laure Mi Hyun Croset, pour sa présence, son aide et ses conseils très précieux.

X. O.

Genève, le 19 septembre 2021

---

# Table des matières

Table des abréviations.....	XXIII
Bibliographie générale.....	XXVII
<b>Première partie :</b>	
<b>Généralités .....</b>	<b>1</b>
<b>§ 1 Introduction .....</b>	<b>1</b>
<b>I. La souveraineté fiscale.....</b>	<b>1</b>
<b>II. La double imposition internationale .....</b>	<b>2</b>
A. La notion.....	2
B. Les causes de la double imposition internationale .....	5
1. Les conflits d'assujettissement .....	6
2. Les conflits de qualification .....	7
3. Les conflits d'attribution .....	8
4. Les conflits dans le moment (« timing ») de l'imposition .....	12
C. Les moyens de lutter contre la double imposition internationale .....	13
<b>III. Les objectifs du droit fiscal international .....</b>	<b>15</b>
A. La protection contre les doubles impositions internationales.....	15
B. La lutte contre le traitement discriminatoire .....	17
1. Dans le cadre des CDI .....	17
2. Les accords bilatéraux entre la Suisse et l'UE .....	17
C. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.....	18
1. Les normes relatives aux sociétés étrangères contrôlées (« SEC »).....	18
2. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable .....	21
D. La promotion de la transparence fiscale, notamment l'échange de renseignements.....	25
E. La lutte contre l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfice, y compris la double non-imposition et la planification fiscale agressive (programme « BEPS »).....	27
F. La promotion du développement .....	29
<b>§ 2 Les sources du droit fiscal international .....</b>	<b>31</b>
<b>I. Les conventions internationales.....</b>	<b>31</b>
A. Les conventions de double imposition .....	31
1. Les conventions modèles.....	31
2. Les CDI suisses .....	32
a. L'impôt sur le revenu et la fortune .....	32
b. Les impôts sur les successions .....	34
B. L'instrument multilatéral destiné à modifier les CDI dans le cadre du programme « BEPS » (ci-après MLI).....	35
C. Les autres types de conventions.....	35
D. Le droit fiscal de l'Union européenne.....	36

E. Les règles de l'OMC.....	39
F. Les accords des cantons.....	39
<b>II. Les dispositions d'exécution.....</b>	<b>39</b>
<b>III. Les normes de droit interne.....</b>	<b>40</b>
<b>§ 3 L'interprétation des conventions de double imposition.....</b>	<b>41</b>
<b>I. Le problème.....</b>	<b>42</b>
<b>II. Les règles d'interprétation du droit international public.....</b>	<b>42</b>
A. En général.....	42
B. Le statut du Commentaire OCDE.....	46
<b>III. Les règles des CDI.....</b>	<b>48</b>
<b>IV. La jurisprudence du Tribunal fédéral.....</b>	<b>50</b>
<b>V. Le principe de l'interprétation concordante</b> (b« Entscheidungsharmonie »).....	<b>51</b>
<b>§ 4 L'application des CDI.....</b>	<b>53</b>
<b>I. Le rapport entre les CDI et le droit interne.....</b>	<b>53</b>
A. Les CDI l'emportent sur le droit interne.....	53
B. L'effet négatif des CDI.....	55
<b>II. Le mécanisme de base des CDI pour éviter la double imposition.....</b>	<b>56</b>
<b>§ 5 Le plan d'action BEPS.....</b>	<b>59</b>
<b>I. Introduction.....</b>	<b>60</b>
<b>II. Les différents plans d'action.....</b>	<b>62</b>
A. Action 1. La taxation de l'économie numérique.....	62
B. Action 2. Neutraliser les effets des dispositions hybrides.....	63
C. Action 3. Renforcement des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) (« CFC »).....	65
D. Action 4. Limitation de la déduction des intérêts.....	66
E. Action 5. Lutter contre la concurrence fiscale dommageable.....	67
F. Action 6. Lutter contre l'abus des CDI.....	68
G. Action 7. Revoir le statut d'établissement stable.....	69
H. Actions 8 à 10. Aligner le calcul des prix de transfert en conformité avec la création de valeur.....	71
I. Action 11. Mesurer et suivre les données relatives au programme BEPS.....	72
J. Action 12. Introduire une obligation déclarative des montages fiscaux.....	72
K. Action 13. Documentation en matière de prix de transfert et déclarations pays par pays (« CbC reporting »).....	73
L. Action 14. Amélioration des règles sur le règlement international des différends.....	74
M. Action 15. Élaboration d'une convention multilatérale (MLI).....	75

<b>III. La Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures conventionnelles issues du programme BEPS (MLI)</b> .....	<b>75</b>
A. Introduction .....	76
B. Structure générale .....	76
C. Modifications des CDI par le MLI .....	77
D. Éléments essentiels repris par la Suisse .....	79
<b>IV. Vers un BEPS 2.0</b> .....	<b>79</b>
<b>Deuxième partie :</b>	
<b>Les règles unilatérales</b> .....	<b>81</b>
<b>§ 6 L'impôt sur le revenu (bénéfice) et la fortune (capital)</b> .....	<b>81</b>
<b>I. Généralités</b> .....	<b>81</b>
<b>II. L'assujettissement illimité</b> .....	<b>82</b>
A. Les conditions .....	82
1. Les personnes physiques .....	82
a. En général .....	82
b. Les conjoints .....	85
c. Les partenaires enregistrés .....	86
d. L'imposition sur la dépense (forfait) .....	86
2. Les personnes morales .....	89
a. La notion de personne morale .....	89
b. Le critère de rattachement .....	92
c. Les exonérations .....	94
d. Les allègements fiscaux .....	96
B. Les conséquences .....	97
<b>III. L'assujettissement limité</b> .....	<b>97</b>
A. Généralités .....	97
B. Les facteurs déclenchant un assujettissement limité .....	97
1. L'entreprise, l'établissement stable ou l'immeuble en Suisse .....	97
a. Les conditions .....	98
b. Le cas particulier des sociétés de personnes à l'étranger .....	101
c. Les conséquences .....	103
2. L'imposition à la source sur certains revenus .....	103
a. Assujettissement limité .....	104
b. Imposition à la source .....	105
3. L'imposition à la source des plans d'intéressement de salariés dans les relations internationales .....	108
4. L'impôt anticipé sur certains revenus de capitaux mobiliers de source suisse .....	109
5. La retenue à la source sur les intérêts versés par des agents payeurs à des personnes physiques résidentes de l'UE .....	112
a. Généralités .....	113
b. Comparaison avec le système de l'impôt anticipé .....	113
<b>IV. Les sociétés de participations et les régimes fiscaux particuliers</b> .....	<b>114</b>
A. Généralités .....	114
B. La réduction pour participations .....	115
1. Principe .....	116

2.	Conditions .....	116
3.	Effets .....	117
4.	La détermination du rendement net des participations .....	118
C.	L'abrogation des statuts cantonaux spéciaux .....	119
D.	Les régimes particuliers de détermination de la base imposable.....	121
1.	La boîte à brevet (« patent box »).....	121
2.	La super déduction pour dépenses de R&D.....	123
5.	Les intérêts notionnels (« notional interest deduction », NID) .....	124
6.	Limitation globale de la déduction fiscale (droit cantonal uniquement).....	124
7.	Autres mesures .....	125
E.	Les sociétés de services .....	125
<b>V.</b>	<b>Les normes unilatérales tendant à éviter la double imposition .....</b>	<b>126</b>
A.	Généralités .....	126
B.	L'imposition des revenus de source étrangère des personnes physiques .....	128
C.	L'imposition des revenus de source étrangère des personnes morales.....	129
<b>§ 7</b>	<b>L'impôt sur les successions et donations .....</b>	<b>131</b>
<b>I.</b>	<b>Les conditions d'assujettissement .....</b>	<b>131</b>
<b>II.</b>	<b>Les règles unilatérales tendant à lutter contre la double imposition .....</b>	<b>132</b>
 <b>Troisième partie :</b>		
	<b>Les CDI en matière d'impôts sur le revenu et la fortune .....</b>	<b>135</b>
<b>§ 8</b>	<b>Le champ d'application des CDI .....</b>	<b>135</b>
<b>I.</b>	<b>Territorial .....</b>	<b>135</b>
<b>II.</b>	<b>Personnel .....</b>	<b>135</b>
A.	En général .....	136
B.	Les personnes physiques.....	137
1.	Le principe .....	137
2.	Les exceptions .....	140
a.	Les personnes imposées sur la dépense.....	140
b.	Les personnes uniquement imposées sur les revenus « rapatriés » (« remittance basis »).....	141
c.	Les membres de missions diplomatiques et consulaires.....	143
d.	Les cas d'abus .....	144
C.	Les personnes morales .....	144
D.	Les sociétés de personnes .....	148
1.	Généralités.....	148
2.	Le rapport de l'OCDE de 1999 sur les sociétés de personnes .....	149
a.	Introduction.....	149
b.	Recommandations à l'égard de l'État de la source.....	149
(i)	Les conditions .....	149
(ii)	La société est considérée comme transparente .....	149
(iii)	La société est considérée comme résidente .....	151
c.	Recommandations à l'égard de l'État de la résidence .....	151

3.	La position suisse .....	152
a.	Introduction.....	152
b.	Les CDI qui assimilent les sociétés de personnes à des résidents .....	153
c.	Les CDI qui n'assimilent pas les sociétés de personnes à des résidents .....	154
4.	L'impact du programme BEPS et la modification du Modèle et du Commentaire OCDE (2017).....	154
E.	Le trust.....	156
F.	Les placements collectifs de capitaux .....	158
<b>III.</b>	<b>Matériel .....</b>	<b>160</b>
A.	En général.....	160
B.	Les impôts concernés.....	161
C.	Les collectivités concernées.....	162
<b>IV.</b>	<b>Temporel .....</b>	<b>162</b>
<b>§ 9</b>	<b>Les règles de partage des CDI .....</b>	<b>165</b>
<b>I.</b>	<b>Les revenus immobiliers.....</b>	<b>165</b>
A.	La règle de partage.....	165
B.	Définitions .....	166
C.	L'impact en droit interne .....	167
<b>II.</b>	<b>Les bénéfiques des entreprises.....</b>	<b>168</b>
A.	La règle de répartition.....	169
B.	La notion d'établissement stable.....	169
1.	La définition traditionnelle.....	170
a.	La définition générale .....	170
(i)	L'installation fixe d'affaires .....	170
(ii)	Les exceptions (liste négative).....	172
(iii)	Cas particuliers : le serveur Internet et le robot .....	173
b.	Les agents dépendants.....	175
c.	Les agents indépendants.....	175
d.	Les filiales.....	178
e.	L'alternative de l'établissement stable de services.....	179
f.	L'impact sur le droit interne de la Suisse .....	179
2.	L'évolution de la définition de l'établissement stable suivant le programme BEPS.....	180
a.	Introduction.....	181
b.	Modifications à l'exception du caractère préparatoire et auxiliaire.....	182
c.	Règles anti-fractionnement des contrats.....	183
d.	Nouvelle définition de la notion d'agent.....	183
e.	Restriction dans la définition d'agent indépendant .....	184
f.	L'impact du MLI.....	184
C.	La répartition des bénéfiques entre le siège de l'entreprise et un établissement stable .....	185
1.	Les bénéfiques attribuables à l'établissement stable selon le régime applicable avant la modification de 2010 .....	186
a.	Les bénéfiques de l'entreprise .....	186
b.	Les différentes méthodes d'attribution .....	186

c.	La méthode directe .....	187
(i)	La règle générale .....	187
(ii)	La détermination des bénéfices .....	188
(iii)	La déduction des dépenses .....	189
d.	La méthode indirecte.....	191
e.	L'impact en droit suisse .....	192
2.	Les bénéfices attribuables à l'établissement stable selon les règles applicables après la modification de 2010 .....	196
a.	La méthode autorisée de l'OCDE de l'entité fonctionnellement distincte .....	196
b.	Impact sur le droit suisse .....	199
D.	L'impact du principe de non-discrimination .....	201
E.	Le cas particulier des entreprises liées (les prix de transfert).....	201
<b>III.</b>	<b>Les bénéfices de la navigation maritime, intérieure et aérienne.....</b>	<b>201</b>
A.	La règle de partage.....	202
1.	En général.....	202
2.	Les bénéfices visés .....	203
B.	L'impact en droit suisse .....	204
<b>IV.</b>	<b>Les dividendes.....</b>	<b>205</b>
A.	La règle de partage.....	205
1.	Les principes de base.....	205
2.	Quelques définitions.....	208
a.	La notion de dividende.....	208
b.	La notion de bénéficiaire effectif .....	209
B.	L'impact sur le droit suisse .....	210
1.	La Suisse en tant qu'État de résidence du bénéficiaire .....	210
2.	La Suisse en tant qu'État de la source des dividendes.....	211
C.	Quelques particularités .....	212
1.	La CDI avec la France.....	212
2.	La CDI avec les États-Unis .....	213
3.	La CDI avec l'Allemagne.....	215
<b>V.</b>	<b>Les intérêts.....</b>	<b>215</b>
A.	La règle de partage.....	216
1.	Les principes de base.....	216
2.	Quelques définitions.....	219
a.	La notion d'intérêts .....	219
b.	La notion de bénéficiaire effectif .....	219
B.	L'impact sur le droit suisse .....	220
1.	La Suisse en tant qu'État de résidence du bénéficiaire .....	220
2.	La Suisse en tant qu'État de la source des intérêts .....	220
<b>VI.</b>	<b>Les redevances.....</b>	<b>221</b>
A.	La règle de partage.....	221
1.	Les principes de base.....	221
2.	Quelques définitions.....	223
a.	La notion de redevances.....	223
b.	La notion de bénéficiaire effectif .....	225
B.	L'impact sur le droit suisse .....	225
1.	La Suisse en tant qu'État de résidence du bénéficiaire .....	225
2.	La Suisse en tant qu'État de la source des redevances .....	225

<b>VII. Les gains en capital</b> .....	<b>226</b>
A. La règle de partage.....	226
1. Les principes de base.....	226
2. Quelques définitions.....	228
B. L'impact en droit suisse.....	229
<b>VIII. Le revenu des indépendants</b> .....	<b>229</b>
A. La règle de partage.....	230
1. Les principes essentiels .....	230
2. Définition .....	230
B. L'impact en droit suisse.....	231
<b>IX. Le revenu d'emploi</b> .....	<b>231</b>
A. La règle de partage.....	232
1. Les principes généraux .....	232
2. Définitions.....	233
B. L'imposition au lieu de l'exercice de l'activité.....	235
C. La clause du monteur (séjour de courte durée dans l'État d'exercice du travail) .....	236
D. Les rémunérations des professeurs et étudiants .....	237
E. Les frontaliers .....	238
1. Le problème .....	239
2. Les règles applicables.....	240
a. L'Allemagne .....	240
b. L'Autriche.....	241
c. La France .....	241
(i) L'accord de 1973 (Genève).....	241
(ii) L'accord de 1983 (Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura).....	242
(iii) Accord Covid .....	242
e. L'Italie .....	243
f. Le Liechtenstein.....	244
3. Conséquences.....	244
F. L'impact en droit suisse.....	244
<b>X. Les tantièmes</b> .....	<b>246</b>
A. La règle de partage.....	246
B. L'impact en droit suisse.....	247
<b>XI. Le revenu des artistes et sportifs</b> .....	<b>247</b>
A. La règle de partage.....	248
1. Les éléments essentiels.....	248
2. Quelques définitions et règles d'attribution.....	249
a. La notion d'artiste et de sportif.....	249
b. Le revenu de la performance .....	250
c. La répartition du revenu .....	253
3. Les versements en faveur de tiers.....	253
4. Le cas particulier de l'utilisation de fonds publics .....	254
B. L'impact en droit suisse.....	254
<b>XII. Les pensions et retraites</b> .....	<b>255</b>
A. La règle de partage.....	255
B. L'impact en droit suisse.....	257

<b>XIII. Les rémunérations de la fonction publique</b> .....	<b>257</b>
A. La règle de partage.....	258
B. L'impact en droit suisse.....	259
<b>XIV. Les autres revenus</b> .....	<b>260</b>
A. La règle de partage.....	260
B. Les revenus concernés.....	261
<b>XV. La fortune</b> .....	<b>262</b>
A. La règle de partage.....	262
B. L'impact en droit suisse.....	263
<b>XVI. Les transactions sur des droits et crédits concernant l'émission de gaz à effet de serre (fiscalité écologique)</b> .....	<b>264</b>
<b>§ 10 Les méthodes d'élimination de la double imposition</b> .....	<b>267</b>
<b>I. Généralités</b> .....	<b>267</b>
A. Introduction.....	267
B. La méthode de l'exemption.....	269
C. La méthode du crédit d'impôt (imputation).....	270
1. En général.....	270
2. L'imputation fictive (« tax sparing credit »).....	270
D. Les conflits de qualification.....	271
<b>II. L'approche suisse</b> .....	<b>273</b>
A. En général.....	273
B. L'imputation des impôts étrangers prélevés à la source.....	274
1. Généralités.....	274
2. Le champ d'application.....	276
a. Matériel.....	276
b. Personnel.....	276
(i) Les personnes physiques ou morales exonérées d'impôt en Suisse.....	277
(ii) Les personnes physiques qui acquittent l'impôt sur la dépense.....	278
(iii) Les personnes qui n'ont pas droit au dégrèvement des impôts à la source.....	279
3. Le montant de l'imputation.....	279
a. Le principe.....	279
b. L'impôt à la source étranger non récupérable.....	280
c. Les impôts suisses afférents aux revenus concernés (montant maximum).....	280
(i) Le montant maximum.....	280
(ii) Le calcul du montant maximum.....	281
(iii) La prise en compte des intérêts passifs, des frais et autres déductions.....	282
(iv) Le cas particulier des sociétés de participations et des sociétés auxiliaires.....	283
d. Réduction en cas d'imposition partielle.....	283
4. La procédure.....	284
5. Règlement de comptes entre la Confédération et les cantons.....	284

<b>§ 11 L'abus des conventions de double imposition</b> .....	<b>285</b>
<b>I. Introduction</b> .....	<b>285</b>
<b>II. L'ordonnance (anciennement arrêté) de 1962</b> .....	<b>287</b>
A. En général .....	288
B. Les conditions des CDI .....	289
C. La prétention abusive au dégrèvement d'impôt .....	290
1. La clause générale .....	290
2. La liste exemplative .....	290
a. Généralités .....	290
b. Le principe général .....	291
c. Les prescriptions particulières .....	293
(i) Les sociétés actives .....	293
(ii) Les sociétés cotées .....	294
(iii) Les sociétés holding .....	295
<b>III. Les CDI qui ont repris l'ordonnance (anciennement arrêté) de 1962</b> .....	<b>295</b>
<b>IV. L'exigence du bénéficiaire effectif</b> .....	<b>297</b>
A. Introduction .....	297
B. La portée .....	298
C. La définition .....	299
<b>V. Les règles particulières des CDI</b> .....	<b>304</b>
<b>VI. La clause anti-abus implicite basée sur l'interprétation des CDI</b> .....	<b>305</b>
A. En général .....	306
B. La théorie des anciennes réserves .....	309
<b>VII. La clause de limitation du droit aux avantages de la CDI (« LOB clause »), notamment l'art. 22 de la CDI avec les États-Unis</b> .....	<b>310</b>
A. Introduction .....	311
B. Le bénéfice général de la convention .....	312
C. Le bénéfice intégral de la convention .....	312
1. Active trade or business test (22 par. 1 let. c) .....	313
a. Généralités .....	313
b. L'activité commerciale ou industrielle effective .....	314
c. Le lien entre les revenus et l'activité effective .....	314
d. Caractère substantiel des activités .....	315
2. Headquarter test (22 par. 1 let. d, al. 7 let. b) .....	315
3. Stock exchange test (22 par. 1 let. e, 22 par. 7 let. a ; MOU par. 5) .....	317
4. Predominant interest test (22 par. 1 let. f ; MOU par. 6) .....	317
5. Derivative benefits test (22 par. 6 ; MOU par. 7) .....	318
6. Les fondations de famille .....	319
7. Les caisses de pensions et autres entités d'utilité publique (22 par. 2 CDI) .....	320
D. Le bénéfice partiel de la convention (dividendes/intérêts/royautés) .....	320
<b>VIII. Le test de l'avantage fiscal principal (« principal purpose test », PPT)</b> .....	<b>321</b>
A. Généralités .....	321

B.	Les éléments essentiels du « principal purpose test » (PPT).....	323
1.	La règle générale .....	323
2.	La règle discrétionnaire .....	326
3.	Coordination avec les autres règles anti-abus.....	326
C.	Autres options .....	328
1.	En général.....	328
2.	La règle de limitation des avantages (art. 29 Modèle OCDE) .....	329
a.	Personne admissible .....	329
b.	Avantages accordés à certains revenus tirés par une personne a priori non admissible .....	330
D.	Abus en cas de transfert de revenus (notamment dividendes, intérêts ou redevances) vers des établissements stables .....	331
<b>IX.</b>	<b>Coordination des mesures anti-abus.....</b>	<b>331</b>
<b>§ 12</b>	<b>Les prix de transfert .....</b>	<b>333</b>
<b>I.</b>	<b>Introduction .....</b>	<b>333</b>
<b>II.</b>	<b>Le principe de pleine concurrence</b> <b>(« dealing at arm's length principle »).....</b>	<b>336</b>
A.	La portée du principe .....	336
B.	L'alternative : la méthode de répartition globale des bénéfices .....	337
<b>III.</b>	<b>L'ajustement initial .....</b>	<b>339</b>
A.	Les conditions .....	339
B.	Les méthodes .....	339
1.	Introduction .....	339
2.	Les méthodes traditionnelles .....	340
a.	La méthode du prix comparable sur le marché libre .....	340
b.	La méthode du prix de revente .....	341
c.	La méthode du coût majoré.....	342
3.	Les méthodes transactionnelles de bénéfices.....	343
a.	Le contexte.....	343
b.	La méthode transactionnelle de la marge nette.....	344
c.	La méthode transactionnelle du partage des bénéfices .....	345
4.	La position suisse .....	345
<b>IV.</b>	<b>L'ajustement corrélatif ou correspondant</b> <b>(« matching adjustment ») .....</b>	<b>347</b>
A.	Les conditions .....	348
B.	Les conséquences.....	348
C.	La pratique suisse .....	349
<b>V.</b>	<b>Les accords préalables de prix (APP).....</b>	<b>350</b>
A.	Généralités .....	350
B.	Définitions .....	351
C.	Objectifs.....	352
D.	Éléments essentiels .....	353
E.	Procédure.....	353
F.	Effets.....	354

<b>§ 13 L'interdiction de la discrimination</b> .....	<b>355</b>
<b>I. Généralités</b> .....	<b>355</b>
<b>II. L'interdiction de la discrimination dans le cadre des CDI</b> .....	<b>356</b>
A. Introduction .....	356
B. L'interdiction de la discrimination en raison de la nationalité .....	357
1. Le champ d'application .....	357
2. Les conséquences .....	357
3. Un cas particulier : l'impôt à la source sur le revenu des personnes physiques et morales .....	359
C. L'interdiction de discriminer l'établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant.....	361
1. Généralités.....	361
2. Le problème particulier des rapports dits triangulaires.....	363
a. Le problème .....	363
b. La solution du droit européen.....	364
c. L'impact de l'art. 24 par. 3 du Modèle OCDE.....	364
D. L'interdiction de discriminer le paiement de dépenses par une entreprise d'un État à un résident de l'autre État.....	366
E. L'interdiction de discriminer les entreprises d'un État contractant détenues par un résident d'un autre État .....	366
<b>III. Le principe de non-discrimination dans le cadre de l'accord             bilatéral I entre l'UE et la Suisse</b> .....	<b>367</b>
<b>Quatrième partie :</b>	
<b>Les CDI en matière d'impôts sur les successions</b> .....	<b>369</b>
<b>§ 14 Les règles essentielles des CDI en matière d'impôts sur les successions</b> .....	<b>369</b>
<b>I. Généralités</b> .....	<b>369</b>
A. Le modèle OCDE/Succ. de 1983 .....	370
B. Les conventions suisses de double imposition .....	370
<b>II. Le champ d'application</b> .....	<b>371</b>
A. Les impôts.....	371
B. Les personnes.....	372
<b>III. Le contenu des conventions</b> .....	<b>372</b>
A. Les CDI avec l'Autriche, le Danemark, la Finlande, la France (abrogée en 2014), la Hollande, la Norvège (abrogée en 2015) et la Suède.....	372
1. Détermination du domicile.....	372
2. Les règles de partage .....	373
3. L'élimination de la double imposition.....	373
4. Le projet de nouvelle CDI de 2013 avec la France.....	374
B. La CDI avec l'Allemagne .....	375
1. Les principes généraux .....	375
2. Le droit subsidiaire d'imposition.....	376
C. La CDI avec les États-Unis .....	377
1. Généralités.....	377
2. L'exonération particulière .....	378
3. Le crédit d'impôt.....	379

D.	La CDI avec l'Angleterre.....	379
1.	Généralités.....	379
2.	Les règles de partage.....	381
E.	Les accords spéciaux en matière de libéralités à des organismes d'utilité publique.....	382
<b>IV.</b>	<b>Autres dispositions.....</b>	<b>382</b>
<b>§ 15</b>	<b>L'impact de la CDI en droit interne.....</b>	<b>385</b>
<b>I.</b>	<b>Le droit d'imposition.....</b>	<b>385</b>
<b>II.</b>	<b>Les règles de partage.....</b>	<b>385</b>
<b>III.</b>	<b>La prise en compte du passif successoral.....</b>	<b>386</b>
A.	Généralités.....	386
B.	En présence d'une CDI.....	387
1.	La méthode proportionnelle.....	387
2.	La méthode objective.....	387
C.	En l'absence d'une CDI.....	388
	<b>Cinquième partie :</b>	
	<b>Aspects de procédure.....</b>	<b>389</b>
<b>§ 16</b>	<b>La procédure amiable et l'arbitrage international en matière fiscale.....</b>	<b>389</b>
<b>I.</b>	<b>Introduction.....</b>	<b>390</b>
<b>II.</b>	<b>La procédure amiable.....</b>	<b>391</b>
A.	Généralités.....	391
B.	La procédure amiable déclenchée par le contribuable.....	393
1.	Généralités.....	393
2.	Conditions.....	393
3.	La procédure en général.....	394
4.	La réclamation.....	395
a.	Le dépôt de la réclamation.....	395
b.	L'examen par l'autorité compétente.....	396
5.	La procédure amiable proprement dite.....	397
a.	Ouverture de la procédure amiable.....	397
b.	Exécution de la procédure amiable.....	398
c.	Mise en œuvre de l'accord amiable.....	399
C.	La procédure amiable déclenchée par l'autorité compétente.....	400
<b>III.</b>	<b>L'arbitrage international en matière fiscale.....</b>	<b>401</b>
A.	En général.....	401
B.	L'arbitrage dans les CDI.....	402
C.	L'arbitrage selon le MLI.....	404
D.	Le développement de l'arbitrage en matière fiscale dans l'UE.....	404

<b>§ 17 L'assistance administrative et l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale .....</b>	<b>407</b>
<b>I. Généralités .....</b>	<b>408</b>
<b>II. L'échange de renseignements sur la base des CDI.....</b>	<b>411</b>
A. En général.....	411
B. « Pertinence vraisemblable » de la demande .....	412
1. En général.....	412
2. L'identification du contribuable : de la demande individuelle à la demande groupée ou collective.....	414
a. Demande individuelle .....	415
b. Demandes groupées .....	416
(i) En général.....	416
(ii) Exemples pratiques.....	417
c. Demandes collectives (i. e. demandes basées sur une liste) .....	418
d. Transfert d'informations sur des tiers.....	420
C. Principe de subsidiarité.....	421
D. Principe de confidentialité et de spécialité.....	422
E. Limites à l'échange de renseignements.....	423
1. En général.....	423
2. Le principe de la bonne foi (notamment s'agissant de demandes fondées sur des « données volées ») .....	424
3. Le principe de réciprocité.....	425
4. La réserve du secret d'affaires et de l'ordre public.....	426
5. La dérogation de l'art. 26 par. 5 du Modèle OCDE.....	428
F. Le cas particulier de la convention de 1996 avec les États-Unis en matière d'impôts sur le revenu .....	429
1. Introduction.....	429
2. La convention de 1996 .....	430
a. En général .....	430
b. La notion de « tax fraud and the like ».....	430
c. L'impact du système « Qualified Intermediary » (QI) .....	432
d. La Saga UBS .....	434
(i) L'arrêt du 5 mars 2009 .....	434
(ii) L'accord UBS.....	435
(iii) L'arrêt du 12 décembre 2011.....	436
(iv) Les poursuites à l'encontre d'autres banques .....	437
3. La CDI de 2009 .....	437
G. Les droits des contribuables et autres personnes concernées .....	438
1. En général.....	438
2. Portée de l'art. 6 CEDH .....	439
3. Droits de procédure .....	440
<b>III. La convention modèle de l'OCDE en matière d'échange de renseignements. Émergence des TIEAs.....</b>	<b>442</b>
<b>IV. Les accords « Rubik » prévoyant un impôt libératoire à la source.....</b>	<b>444</b>
1. Généralités.....	444
2. La régularisation du passé .....	445
a. L'alternative .....	445
b. Les conditions .....	446
c. Les conséquences .....	447

3.	L'impôt à la source sur les revenus et les gains futurs.....	448
a.	Le système .....	448
b.	Les mesures d'accompagnements .....	449
4.	Contreparties obtenues par la Suisse .....	450
<b>V.</b>	<b>FATCA .....</b>	<b>450</b>
A.	Généralités .....	450
B.	La solution suisse.....	451
<b>VI.</b>	<b>Le programme de régularisation du Department of Justice des États-Unis à l'égard des banques suisses .....</b>	<b>453</b>
A.	Le contexte .....	453
B.	Le contenu .....	453
<b>VII.</b>	<b>L'échange automatique de renseignements .....</b>	<b>454</b>
A.	Généralités .....	455
B.	Les bases légales spécifiques de l'EAR .....	457
1.	La convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (CAAMF).....	457
2.	L'accord multilatéral sur l'EAR (MCAA).....	458
3.	L'accord bilatéral avec l'UE .....	459
4.	La loi fédérale sur l'EAR (LEAR) .....	459
C.	Les éléments essentiels de l'EAR .....	460
1.	En général.....	460
2.	Les institutions financières (IF) déclarantes .....	461
3.	Les comptes financiers .....	462
4.	Les comptes financiers déclarables .....	463
5.	La procédure d'identification des comptes à déclarer (« due diligence »).....	465
6.	Les informations à échanger.....	466
7.	Transmission des informations entre autorités compétentes.....	467
a.	Envoi par l'AFC aux autorités compétentes (art. 15 al. 2 LEAR).....	467
b.	Réception par l'AFC des informations de l'État partenaire.....	468
8.	Confidentialité et protection des données .....	468
D.	Moyens de droit dans le cadre de l'EAR.....	469
1.	En général.....	469
2.	Droit à l'information .....	470
3.	Moyens de droit civil.....	470
4.	Autres droits de procédure.....	471
<b>VIII.</b>	<b>Communication obligatoire d'informations sur des montages fiscaux .....</b>	<b>473</b>
A.	L'action 12 du programme BPES .....	473
B.	Déclarations obligatoires d'informations relatives aux contournements de la NCD (« CRS ») et des structures offshore opaques .....	474
C.	EAR dans l'UE en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration .....	475
<b>IX.</b>	<b>L'entraide judiciaire en matière fiscale .....</b>	<b>476</b>
A.	Les sources du droit .....	476
B.	La notion d'escroquerie fiscale .....	478
C.	Procédure.....	480

<b>X.</b>	<b>L'assistance internationale au recouvrement des créances fiscales .....</b>	<b>481</b>
A.	En général .....	481
B.	La position de la Suisse.....	482
<b>Sixième partie :</b>		
<b>Les accords bilatéraux entre l'UE et la Suisse (aspects fiscaux) .....</b>		<b>485</b>
<b>§ 18</b>	<b>Les accords sectoriels de juin 2002 (Bilatérales I).....</b>	<b>485</b>
<b>I.</b>	<b>Généralités .....</b>	<b>486</b>
A.	Le principe de non-discrimination selon l'ALCP .....	486
1.	La portée du principe.....	486
2.	La jurisprudence du Tribunal fédéral à propos de l'ALCP.....	490
B.	Protections contre les restrictions .....	492
<b>II.</b>	<b>Impact sur le régime de l'impôt à la source.....</b>	<b>494</b>
A.	L'impôt à la source sur les travailleurs étrangers résidents.....	494
B.	L'impôt à la source sur les travailleurs non-résidents .....	494
<b>§ 19</b>	<b>Les accords bilatéraux d'octobre 2004 (Bilatérales II).....</b>	<b>497</b>
<b>I.</b>	<b>Introduction.....</b>	<b>497</b>
<b>II.</b>	<b>L'accord sur la fiscalité de l'épargne, modifié en accord sur l'EAR .....</b>	<b>497</b>
A.	Introduction .....	498
B.	L'accord entre la Suisse et l'UE .....	499
1.	Généralités.....	499
2.	Exonération des dividendes, intérêts et redevances entre sociétés apparentées (art. 15 aAFisE, 9 AEAR) .....	500
<b>III.</b>	<b>L'accord sur la fraude.....</b>	<b>504</b>
A.	En général .....	505
B.	L'élargissement de l'assistance administrative et judiciaire en matière d'impôts indirects.....	505
C.	La coopération en cas de blanchiment .....	506
<b>IV.</b>	<b>L'accord de Schengen.....</b>	<b>507</b>
A.	Introduction .....	508
B.	L'entraide judiciaire.....	508
C.	L'extradition .....	510
<b>Septième partie :</b>		
<b>Les développements récents (économie numérique, piliers 1 et 2 de l'OCDE) .....</b>		<b>513</b>
<b>§ 20</b>	<b>L'imposition de l'économie numérique.....</b>	<b>513</b>
<b>I.</b>	<b>Introduction.....</b>	<b>514</b>
<b>II.</b>	<b>Les développements internationaux.....</b>	<b>516</b>
A.	Les travaux liés au programme BEPS de l'OCDE.....	516
B.	La proposition de compromis de 2019 : le système des deux piliers .....	517
C.	L'ONU.....	518

D.	Les travaux de l'UE .....	518
1.	Introduction .....	519
2.	L'imposition des sociétés sur la base d'une présence digitale significative .....	520
3.	La taxe sur les services numériques (TSN) .....	521
4.	Mise en œuvre .....	523
<b>III.</b>	<b>Les mesures unilatérales de certains États (notamment les taxes sur les services numériques).....</b>	<b>523</b>
A.	Modification du seuil de l'établissement stable .....	524
B.	Introduction de nouvelles impositions à la source .....	524
C.	L'introduction de taxes spécifiques sur les services numériques (TSN) (« digital services tax ») .....	525
D.	Les taxes anti-abus visant les grandes entreprises multinationales (EMN) .....	527
<b>IV.</b>	<b>Un cas particulier : l'arrêt « Wayfair » aux États-Unis, sur l'imposition interétatique des ventes digitales.....</b>	<b>528</b>
<b>§ 21</b>	<b>Vers un nouveau système d'imposition des bénéfices des entreprises multinationales : la solution des deux piliers .....</b>	<b>531</b>
<b>I.</b>	<b>Généralités .....</b>	<b>531</b>
<b>II.</b>	<b>L'accord global sur la solution des deux piliers .....</b>	<b>533</b>
<b>III.</b>	<b>Le pilier 1 (« approche unifiée »).....</b>	<b>534</b>
A.	Introduction .....	534
B.	La proposition en général.....	536
C.	Le champ d'application.....	537
D.	La nouvelle règle de lien.....	538
E.	La nouvelle règle de répartition des bénéfices .....	538
1.	En général.....	538
2.	Le montant A.....	539
3.	Le montant B.....	541
4.	Le mécanisme de règlement des différends (« Montant C ») .....	542
5.	Mise en œuvre et abrogation des taxes unilatérales sur les services numériques .....	543
<b>IV.</b>	<b>Le pilier 2 et la règle « global Anti-Base Erosion » (GloBE).....</b>	<b>543</b>
A.	Objectif .....	543
B.	Champ d'application.....	544
C.	Le fonctionnement du système .....	545
D.	Le taux minimum.....	547
E.	Mise en œuvre.....	547
<b>V.</b>	<b>Analyse .....</b>	<b>548</b>
<b>VI.</b>	<b>L'impact sur la Suisse.....</b>	<b>551</b>
<b>Index</b>	.....	<b>553</b>

---

## Table des abréviations

ACF	Arrêté du Conseil fédéral
ACF 62	ACF du 14 décembre 1962 relatif aux mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.202)
AELE	Association européenne de libre-échange
AF	Arrêté fédéral
AFC	Administration fédérale des contributions
AFisE	Accord sur la fiscalité de l'épargne
AIFD	ACF du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (remplacé par la LIFD dès 1995)
al.	Alinéa
ALCP	Accord sur la libre circulation des personnes
ALF	Accord sur la lutte contre la fraude
APP	Accord préalable de prix
Archives	Archives de droit fiscal suisse (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, ASA), Berne
Art.	Article
ATA	Arrêt du Tribunal administratif
ATaD	Anti-Tax-Avoidance Directive de l'UE
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
AVS	Assurance vieillesse et survivants
BEPS	Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting de l'OCDE/G20
BIT	Bureau international du Travail
CAAMF	Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, du 25 janvier 1988 (RS 0.652.1)
CAAS	Convention d'application de l'Accord de Schengen
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210)
CCR	Commission cantonale de recours
CDFI	Cahiers de droit fiscal international
CDI	Convention de double imposition
CextrUE	Convention du 27 septembre 1996 sur l'extradition entre États membres de l'UE
CF	Conseil fédéral
CFD	Concurrence fiscale dommageable
CFRC	Commission fédérale de recours en matière de contributions
CI	Cadre inclusif (de l'OCDE)

*Table des abréviations*

---

CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
CP	Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (RS 311.0)
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
CV	Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111)
DAC	Directive de l'UE sur l'assistance administrative en matière fiscale
DEP	Département fédéral de l'économie
DFF	Département fédéral des finances
DPA	Loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (RS 313.0)
éd.	Éditeur
EAR	Échange automatique de renseignements
EEE	Espace économique européen
EIMP	Loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (RS 351.1)
EMN	Entreprises multinationales
ex.	exemple (s)
FF	Feuille fédérale, Berne
FJS	Fiches Juridiques Suisses, Genève
FStR	IFF Forum für Steuerrecht, St-Gall
GATT	General Agreement for Tariffs and Trade (Accord général sur les tarifs et le commerce)
IATA	International Air Transport Association
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam
IFA	International Fiscal Association
IFF Forum	Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht Forum für Steuerrecht
IRC	Internal Revenue Code (États-Unis d'Amérique)
ITLR	International Tax Law Reports, Great Britain (Butterworths)
JAAC	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération (Verwaltungspraxis der Bundesbehörden, VPB)
JdT	Journal des Tribunaux, Lausanne
JOCE	Journal officiel des communautés européennes
LB	Loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne du 8 novembre 1934 (RS 952.0)
L'EC	L'expert comptable suisse (Der Schweizer Treuhänder, ST), Zurich
LEH	Loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordées par la Suisse en tant qu'État hôte du 22 juin 2007 (RS 192.12)
LFisE	Loi fédérale concernant l'accord avec la Communauté européenne sur la fiscalité de l'épargne du 17 décembre 2004 (RS 641.91)

LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14)
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (RS 642.21)
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11)
LPCC	Loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux du 1 <sup>er</sup> janvier 2007 (RS 951.31)
LPP	Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle du 25 juin 1982 (RS 831.40)
LPR	Loi fédérale sur la politique régionale du 6 octobre 2006 (RS 901.1)
LT	Loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 (RS 641.10)
MAER	Modèle d'accord sur l'échange de renseignements de l'OCDE (avril 2002)
MCAA	Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'EAR relatif aux comptes financiers, du 29 octobre 2014 (RS 9.653.1).
MLI	Instrument multilatéral de modification des règles des CDI issues du programme BEPS
Modèle OCDE	Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune
Modèle OCDE/Succ.	Modèle de convention fiscale concernant les successions et les donations
MOU	Memorandum of understanding
N°	Numéro
NCD	Norme commune de déclaration (OCDE)
OCF	Ordonnance du Conseil fédéral
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OEIMP	Ordonnance du 24 février 1982 sur l'entraide pénale internationale (RS 351.11)
OIA	Ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (RS 642.211)
OIFI	OCF du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201)
OIIE	OCF relative à l'imputation d'impôts étrangers perçus à la source (RS 672.201)
OIT	Organisation internationale du travail
OJ	Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (RS 173.110)
OMC	Organisation mondiale du commerce
OMM	Organisation météorologique mondiale
OMPI	Organisation mondiale de la propriété intellectuelle
OMS	Organisation mondiale de la santé

*Table des abréviations*

---

ONU	Organisation des Nations unies
OREF	Ordre romand des Experts fiscaux diplômés
OT	Ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur les droits de timbre (RS 641.101)
p.	Page
PA	Loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (RS 172.021)
par.	Paragraphe
PJA	Pratique Juridique Actuelle (Aktuelle Juristische Praxis, AJP), Lachen
PVD	Pays en voie de développement
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal, Lausanne
RDAT	Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese, Bellinzone
RDS	Revue de droit suisse, Berne
RFP	Régime fiscal préférentiel
RO	Recueil officiel des lois fédérales
RS	Recueil systématique des lois fédérales
RSDA	Revue suisse de droit des affaires (Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, SZW), Zurich
RTT	Rivista tributaria ticinese, Bellinzone
SEC	Société étrangère contrôlée (« controlled foreign corporation ; CFC »)
SFI	Secrétariat d'État aux affaires financières
SICAV	Sociétés d'investissement à capital variable
SJ	La semaine judiciaire, Genève
SJZ	Schweizerische Juristische Zeitung
ss	Suivantes
StR	Steuer-Revue, Muri/Berne
StE	Der Steuerentscheid, Bâle
SWI	Steuer & Wirtschaft International, Vienne
UE	Union européenne
UIT	Union internationale des télécommunications
ZBJV	Zeitschrift des bernischen Juristenvereins, Berne
ZStP	Zürcher Steuerpraxis, Zurich

---

## Bibliographie générale

**Mode de citation :** Les auteurs de la bibliographie générale sont cités dans le texte comme indiqué entre parenthèses. D'autres références, plus spécifiques, sont mentionnées au gré des divers chapitres. Dans ce cas, on se contentera du nom de l'auteur, suivi de l'année de parution de la publication concernée.

**Remarque générale :** Plutôt que de joindre de nombreuses annexes de documents émanant de l'Administration fédérale des contributions (liste des CDI, taux déterminants, circulaires, etc.), vite périmées, nous renvoyons le lecteur au **site Internet** de cette administration qui contient, à l'adresse : <http://www.estv.admin.ch>, la liste constamment mise à jour et classée de façon systématique de tous les textes indispensables en matière de droit fiscal international.

Administration fédérale des contributions, Dégrèvement des impôts sur la base des conventions de double imposition (feuillet mobiles), Berne.

- Droit fiscal international de la Suisse (feuillet mobiles), Berne.
- Les impôts de la Suisse : Double imposition (feuillet mobiles), Berne.

AGNER P./JUNG B./STEINMANN G., *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zurich 1995 (cité AGNER/JUNG/STEINMANN 1995).

AGNER P./DIGERONIMO A./NEUHAUS H.-J./STEINMANN G., *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband*, Zurich 2000 (cité AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN 2000).

ARNOLD B.J./MCINTYRE M.J., *International Tax Primer* (Kluwer), 2<sup>e</sup> éd., La Haye/Londres/New York 2002 (cité ARNOLD/MCINTYRE 2002).

AULT H.J./ARNOLD B.J., *Comparative Income Taxation : A Structural Analysis* (Kluwer) 2<sup>e</sup> éd., La Haye 2004 (cité AULT/ARNOLD 2004).

BLUMENSTEIN E./LOCHER P., *System des Steuerrechts*, 7<sup>e</sup> éd., Zurich 2016 (cité BLUMENSTEIN/LOCHER 2016).

DANON R./GUTMAN D./OBERSON X./PISTONE P. (éd.), *Commentaire OCDE Bâle/Paris 2014* (cité Commentaire OCDE 2014).

DE VRIES REILINGH D., *La double imposition intercantonale*, 2<sup>e</sup> éd., Berne 2013 (cité DE VRIES REILINGH 2013).

DE VRIES REILINGH D., *Manuel de droit fiscal international*, 2<sup>e</sup> éd., Berne 2014 (cité DE VRIES REILINGH 2014).

DOERNBERG R.L., *International Taxation*, 10<sup>th</sup> éd., West Publishing, St-Paul 2016 (cité DOERNBERG 2016).

DOUVIER P.-J., *Droit fiscal dans les relations internationales* (Pedone), Paris 1996 (cité DOUVIER 1996).

GOUTIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales* (F. Lefebvre), 10<sup>e</sup> éd., 2014.

- HÖHN E. (éd.), Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2<sup>e</sup> éd., Berne 1993 (cité HÖHN, Handbuch 1993).
- Internationale Steuerplanung, Berne 1996.
- HÖHN E./ATHANAS P. (éd.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Berne 1994 (cité HÖHN/ATHANAS 1994).
- HÖHN E./MÄUSLI P., Interkantonaies Steuerrecht, 4<sup>e</sup> éd., Berne 2000 (cité HÖHN/MÄUSLI 2000).
- HÖHN E./WALDBURGER R., Steuerrecht I, 10<sup>e</sup> éd., Berne 2008 (cité HÖHN/WALDBURGER 2008).
- Steuerrecht II, 9<sup>e</sup> éd., Berne 2002 (cité HÖHN/WALDBURGER 2002).
- HONGLER P., International Law of Taxation, Oxford 2021.
- KADDOUS CH./JAMETTI GREINER M. (éd.), Accords bilatéraux II Suisse-UE, Genève/Bâle/Munich 2006.
- KÄLIN CH. H. (éd.), Switzerland Business & Investment Handbook, Zurich 2006.
- KÄNZIG E., Die Eidgenössische Wehrsteuer, 2<sup>e</sup> éd., I.Teil, Bâle 1982 (cité KÄNZIG, Wehrsteuer 1982).
- Die direkte Bundessteuer, 2<sup>e</sup> éd., III.Teil, Bâle 1992 (cité KÄNZIG, Bundessteuer 1992).
- KLUGE V., Das internationale Steuerrecht, 4<sup>e</sup> éd., Munich 1999 (cité KLUGE 1999).
- KNECHTLE A., Grundfragen des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Bâle 1976 (cité KNECHTLE 1976).
- LANG M., Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2<sup>e</sup> éd., 2002.
- LOCHER K./LOCHER P., Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil. Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Bâle (feuillet mobiles) (cité LOCHER/LOCHER).
- LOCHER K./MEIER W./VON SIEBENTHAL R./KOLB A., Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Bâle (feuillet mobiles) cité LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB).
- LOCHER P., Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4<sup>e</sup> éd. Berne 2015 (cité LOCHER, Interkantonaies Steuerrecht 2015).
- Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2005 (cité LOCHER 2005).
  - Kommentar zum DBG, I Teil, Bâle 2001 (cité LOCHER Kommentar DBG 2001), II Teil, Bâle 2004 (cité LOCHER Kommentar DBG 2004).
- LOCHER P./MARANTELLI A./OPEL A. (éd.), Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4<sup>e</sup> éd., Berne 2019 (cité LOCHER/MARANTELLI/OPEL 2019).
- LOCHER P./ROLLI B./SPORI P. (éd.), Mélanges Walter Ryser, Droit fiscal international de la Suisse, Berne 2005 (cité Mélanges Ryser 2005).
- Mc DANIEL P./AULT H.J., Introduction to United States International Taxation, 5<sup>e</sup> éd., Boston 2005 (cité Mc DANIEL/AULT 2005).
- NOËL Y./AUBRY GIRARDIN F. (éd.), Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017 (cité NOËL/AUBRY GIRARDIN 2017).

- OBERSON X., Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd., Bâle 2021 (cité OBERSON, Droit fiscal 2021).
- OBERSON X., International Exchange of Information in Tax Matters, Towards Global Transparency, 2<sup>nd</sup> ed., (Elgar Tax Law and Practice), Cheltenham, UK, Northampton, MA, USA 2018 (cité OBERSON, International Exchange of Information, 2018).
- OBERSON X./HINNY P. (éd.), LT Commentaire droits de timbre, Bâle/Genève 2006 (cité OBERSON/HINNY 2006).
- OBERSON X./HULL H. H., Switzerland in International Tax Law, 4<sup>e</sup> éd., Amsterdam 2011 (cité OBERSON/HULL 2011).
- OPEL A., Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amsthilfe nach dem OECD-Standard – eine rechtliche Würdigung, Zurich 2015 (thèse d’habilitation) (cité OPEL 2015).
- OREF (éd.) Les procédures en droit fiscal, 2<sup>e</sup> éd. Berne 2005 (cité OREF, Les procédures).
- OCDE, Modèle de convention de double imposition sur le revenu et la fortune, Paris 2017 (cité Modèle OCDE).
- Modèle de convention de double imposition sur les successions et donations, Paris 1983 (cité Modèle OCDE/Succ.).
  - Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, 18 avril 2002.
  - Principes applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales Paris, juillet 2017.
- REICH M., Steuerrecht, 3<sup>e</sup> éd., Zurich 2020.
- REICH M./DUSS M., Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Bâle 1996 (cité REICH/DUSS 1996).
- RIVIER J.-M., Droit fiscal suisse. Imposition du revenu et de la fortune, 1998 (cité RIVIER 1998).
- Droit fiscal suisse. Le droit fiscal international, Neuchâtel 1983 (cité RIVIER, Droit fiscal international, 1983).
- RYSER W., Introduction au droit fiscal international de la Suisse, Berne 1980 (cité RYSER, Introduction 1980).
- RYSER W./ROLLI B., Précis de droit fiscal, 4<sup>e</sup> éd., Berne 2002 (cité RYSER/ROLLI 2002).
- SCHAUMBURG H., Internationales Steuerrecht, 3<sup>e</sup> éd., Cologne 2011 (cité SCHAUMBURG 2011).
- SIMONEK M., Unternehmenssteuerrecht, Zurich/Bâle/Genève 2019 (cit- Unternehmenssteuerrecht).
- STOCKAR C., Aperçu des droits de timbre et de l’impôt anticipé, 4<sup>e</sup> éd., Lausanne 2002 (cité STOCKAR 2002).
- TERRA B./WATTEL P., European Tax Law, 7<sup>e</sup> éd. (Kluwer), Londres/La Haye/Boston 2018 (cité TERRA/WATTEL 2018).
- TIPKE K./LANG J., Steuerrecht, 23<sup>e</sup> éd., Cologne 2020 (cité TIPKE/LANG 2020).
- TIXIER G./GEST G., Droit fiscal international, Paris 1993 (cité TIXIER/GEST 1993).
- VOGEL K., On Double Taxation Conventions, 3<sup>e</sup> éd. (Kluwer), Londres/La Haye/Boston 1997 (cité VOGEL 1997).

- VOGEL K./LEHNER M., Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5<sup>e</sup> éd., Munich 2008 (cité VOGEL/LEHNER 2008).
- VON STRENG E./DE GOTTRAU N./DE KALBERMATTEN CH., Suisse, Dossiers internationaux Francis Lefebvre, 7<sup>e</sup> éd., Paris 2011 (cité VON STRENG et al 2011).
- YERSIN D./NOËL Y. (éd.), Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008 (cité YERSIN/NOËL 2008).
- ZWEIFEL M./ATHANAS P. (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2002 (cité Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1). Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, et 2b. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bâle 2008 (cité Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a).
- ZWEIFEL M./BEUSCH. (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2017 (cité Kommentar StHG 2017).
- ZWEIFEL M./ATHANAS P./BAUER-BALMELLI M. (éd) – Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungsteuer (VStG) Bâle 2005 (cité Kommentar VStG 2005).
- ZWEIFEL M./BEUSCH M./MATTEOTTI R. (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Bâle 2015 (cité Kommentar zum Internationales Steuerrecht).
- ZWEIFEL M./BEUSCH M./OESTERHELT R. (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, Bâle 2020 (cité *Amtshilfe*).
- ZWEIFEL M./BEUSCH M./MÄUSLI-ALLENSPACH P., Interkantonaies Steuerrecht, Bâle 2011.