

N° 6

**L'application
du Modèle de
Convention fiscale
de l'OCDE
aux sociétés
de personnes**

OCDE

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

N° 6

L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

En vertu de l'article 1^{er} de la Convention signée le 14 décembre 1960, à Paris, et entrée en vigueur le 30 septembre 1961, l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) a pour objectif de promouvoir des politiques visant :

- à réaliser la plus forte expansion de l'économie et de l'emploi et une progression du niveau de vie dans les pays Membres, tout en maintenant la stabilité financière, et à contribuer ainsi au développement de l'économie mondiale;
- à contribuer à une saine expansion économique dans les pays Membres, ainsi que les pays non membres, en voie de développement économique;
- à contribuer à l'expansion du commerce mondial sur une base multilatérale et non discriminatoire conformément aux obligations internationales.

Les pays Membres originaires de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Danemark, l'Espagne, les États-Unis, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Luxembourg, la Norvège, les Pays-Bas, le Portugal, le Royaume-Uni, la Suède, la Suisse et la Turquie. Les pays suivants sont ultérieurement devenus Membres par adhésion aux dates indiquées ci-après : le Japon (28 avril 1964), la Finlande (28 janvier 1969), l'Australie (7 juin 1971), la Nouvelle-Zélande (29 mai 1973), le Mexique (18 mai 1994), la République tchèque (21 décembre 1995), la Hongrie (7 mai 1996), la Pologne (22 novembre 1996) et la Corée (12 décembre 1996). La Commission des Communautés européennes participe aux travaux de l'OCDE (article 13 de la Convention de l'OCDE).

Also available in English under the title:

The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships

© OCDE 1999

Les permissions de reproduction partielle à usage non commercial ou destinée à une formation doivent être adressées au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris, France, Tél. (33-1) 44 07 47 70, Fax (33-1) 46 34 67 19, pour tous les pays à l'exception des États-Unis. Aux États-Unis, l'autorisation doit être obtenue du Copyright Clearance Center, Service Client, (508)750-8400, 222 Rosewood Drive, Danvers, MA 01923 USA, or CCC Online: <http://www.copyright.com/>. Toute autre demande d'autorisation de reproduction ou de traduction totale ou partielle de cette publication doit être adressée aux Éditions de l'OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 Paris Cedex 16, France.

AVANT-PROPOS

Cette publication, la sixième de la série «Questions de fiscalité internationale», inclut le rapport intitulé «L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes». Le Comité des Affaires fiscales a adopté ce rapport et a décidé de le mettre en diffusion générale le 20 janvier 1999.

Ce rapport traite de l'application, aux sociétés de personnes, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et, indirectement, des conventions fiscales bilatérales basées sur ce Modèle. Il propose d'apporter au Modèle de convention fiscale un certain nombre de modifications qui seront incluses dans la prochaine mise à jour du Modèle.

Au moment d'adopter ce rapport, les délégations de la France, de l'Allemagne, des Pays-Bas, du Portugal et de la Suisse ont formulé des réserves sur certains de ses aspects. Ces réserves sont reproduites à l'annexe II.

TABLE DES MATIÈRES

I.	INTRODUCTION	7
I.1	Contexte général.....	7
I.2	Plan du rapport	7
II.	L'APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES PAR L'ÉTAT DE LA SOURCE	9
II.1	Observations préliminaires sur le régime fiscal des entités étrangères.....	9
II.2	Différences affectant le régime fiscal des sociétés de personnes	10
II.3	Dans quelles circonstances une société de personnes a-t-elle le droit de bénéficier des dispositions d'une convention fiscale?	12
II.4	Le droit des associés à bénéficier de la convention lorsque la société de personnes n'est pas résidente	18
II.5	Éligibilité au bénéfice de la convention lorsqu'un État traite la société de personnes comme une entité imposable	24
II.6	Application de la convention lorsque le bénéfice de ses dispositions dépend de certaines caractéristiques ou de certains attributs du contribuable	32
III.	APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES PAR L'ÉTAT DE LA RÉSIDENCE.....	37
III.1	Conflits de qualification	37
III.2	Problèmes résultant de conflits d'imputation du revenu.....	46
ANNEXE I :	PROPOSITIONS DE MODIFICATIONS DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE	53
	Articles du Modèle	53
	Commentaires.....	53
ANNEXE II :	OBSERVATIONS DE LA FRANCE, DE L'ALLEMAGNE, DES PAYS-BAS, DU PORTUGAL ET DE LA SUISSE.....	67
	France.....	67
	Allemagne	69
	Pays-Bas.....	70
	Portugal	71
	Suisse	72
ANNEXE III:	LISTE D'ENTITÉS DANS CERTAINS PAYS.....	73

L'APPLICATION DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

I. INTRODUCTION

I.1 Contexte général

1. En 1993, le Comité a constitué un Groupe d'étude chargé d'examiner l'application du Modèle de Convention fiscale aux sociétés de personnes, fiducies et autres entités non constituées en sociétés. Ce premier rapport du Groupe d'étude, adopté par le Comité le 20 janvier 1999, est consacré exclusivement aux sociétés de personnes. Le Comité admet toutefois qu'un grand nombre des principes examinés dans ce rapport peuvent également s'appliquer à d'autres entités non constituées en société. Il a donc l'intention d'examiner maintenant l'application du Modèle de Convention fiscale à ces entités à la lumière de ce rapport.

2. Il convient de noter à cet égard que lorsque l'on se réfère dans le présent rapport aux «sociétés de personnes» on entend des entités qui sont dotées de ce statut en droit civil ou en droit commercial et non pas du point de vue du droit fiscal. Le terme «société de personnes» tel qu'il est utilisé dans le présent rapport n'implique aucune conséquence du point de vue du régime fiscal de ces entités et ne doit pas être confondu avec la référence à des entités qui sont considérées comme transparentes sur le plan fiscal, qu'elles soient ou non des sociétés de personnes.

3. Dès le départ des travaux sur ce thème, il a été décidé que les travaux devraient être centrés d'une manière générale sur des cas pratiques et en conséquence, une approche fondée sur l'examen d'exemples factuels a été retenue. Il a été rapidement constaté qu'un grand nombre des problèmes portés à l'attention du Comité résultaient de ce que l'on appelle les «conflits de qualification», cas dans lesquels les parties à une convention interprètent ou appliquent cette dernière de manière différente. Le Comité est convenu que cette question plus générale, bien qu'elle déborde le problème du régime applicable aux sociétés de personnes en vertu des conventions fiscales, devait néanmoins être abordée dans le cadre de ces travaux sur les sociétés de personnes.

I.2 Plan du rapport

4. Comme on l'a déjà indiqué, ce rapport se concentre sur des exemples factuels spécifiques. Chaque exemple comporte une description des faits et, le cas échéant, des dispositions applicables de la législation fiscale interne. Cette description est suivie de

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

l'analyse par le Comité des conditions d'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE dans ce cas particulier et, le cas échéant, de propositions de modifications du Modèle de Convention.

5. Une analyse de divers aspects de l'application des conventions fiscales par l'État de la source lorsque des sociétés de personnes sont en cause est présentée dans la section II. Elle comporte un examen de l'éligibilité au bénéfice de la convention des associés et des sociétés de personnes dans diverses circonstances.

6. La section III traite les questions découlant de l'application des conventions fiscales par l'État de la résidence. La sous-section III.1 examine les problèmes relatifs aux conflits de qualification tandis que la sous-section III.2 aborde les problèmes concernant les conflits d'attribution des revenus.

7. L'Annexe I comprend des modifications du Modèle de Convention fiscale qui soit sont incluses de manière spécifique dans le rapport, soit reflètent le contenu de ce dernier. L'Annexe II contient des observations générales formulées par la France, l'Allemagne, les Pays-Bas, le Portugal et la Suisse. Enfin, l'annexe III contient la liste des entités existant dans les pays ayant collaboré à la préparation de ce rapport.

8. Les abréviations suivantes sont utilisées dans ce rapport :

P = la société de personne

A et B = les associés de P

État P = l'État dans lequel P est établie

État R = l'État de la résidence de l'un ou de l'ensemble des associés

État S = l'État de la source, c'est-à-dire l'État dans lequel le revenu est perçu lorsque trois États sont impliqués

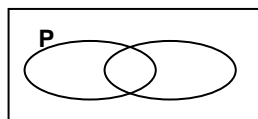
9. De même, les symboles suivants sont utilisés dans les différents diagrammes présentés dans le rapport :



représente un associé de la société P



représente une société par actions (compagnie)



représente la société de personnes



indique que l'État traite la société de personnes comme une entité transparente



représente une base fixe ou un établissement stable



indique que l'État traite la société de personnes comme une entité imposable

II. L'APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES PAR L'ÉTAT DE LA SOURCE

II.1 Observations préliminaires sur le régime fiscal des entités étrangères

10. Il est utile, comme point de départ de l'étude de l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes, d'examiner le régime appliqué aux entités étrangères en matière d'imposition, par l'État de la source, des revenus perçus sur son territoire.

11. Dans la plupart des États membres, la législation fiscale s'applique, en principe, sur la base de la relation juridique découlant des autres branches du droit. La législation fiscale de ces États, lorsqu'elle parle de sociétés de personnes se réfère donc, en l'absence d'une définition fiscale spéciale, aux entités définies comme telles par le droit civil ou le droit commercial.

12. Toutefois, les difficultés surviennent souvent lorsque le revenu est perçu par une entité constituée selon de la législation d'un autre État. Dans ce cas, cette entité devra être définie pour les besoins de l'application de la législation fiscale de l'État dont provient le revenu, que cette définition soit compatible ou non avec le droit civil ou commercial de l'État dont elle tire son statut juridique.

13. Par exemple, si le système fiscal d'un État ne reconnaît comme des contribuables que les personnes physiques, les sociétés par actions et les sociétés de personnes (mais non les fiducies [*trusts*]) et prévoit un régime fiscal différent pour ces trois catégories de contribuables, cet État devra faire entrer «de force» les entités étrangères dans l'une ou l'autre de ces catégories (avec plus ou moins de difficulté en fonction de la similitude du droit civil et commercial des États concernés) pour appliquer son système d'imposition au revenu perçu par ces entités étrangères.

14. Pour ce faire, la plupart des États adoptent en pratique la même approche que celle qu'ils appliquent dans un contexte purement interne. Ils appliqueront donc leur classification fiscale interne aux entreprises étrangères en fonction de leurs caractéristiques juridiques telles qu'elles résultent de la législation étrangère. Dans l'exemple précédent, pour imposer le revenu perçu sur son territoire par une fiducie constituée sous l'empire du droit d'un autre État, l'État en cause procédera généralement à un examen de ses caractéristiques juridiques telles qu'elles découlent de la législation sur les fiducies de l'État étranger afin de déterminer qui doit être imposé et si cette personne doit être imposée en tant que personne physique, société par actions ou société de personnes, seules catégories reconnues par sa législation fiscale.

15. Cela signifie que dans un système fiscal international où les impôts sur les revenus sont perçus sur la base de la résidence et de la source, il existe, outre le problème bien

connu de l'imposition du même revenu dans l'État de résidence et l'État de la source, des risques de double imposition ou d'absence d'imposition résultant :

- de la classification de l'entité donnée dans une catégorie différente dans l'État de résidence et dans l'État de la source,
- du régime fiscal différent appliqué dans ces États à une entité donnée même si celle-ci est classée dans la même catégorie.

Ces risques, qui sont analysés en détail dans les deux sous-sections suivantes, sont accentués lorsque les membres de l'entité (par exemple les associés d'une société de personnes) résident dans un État différent de celui dans lequel l'entité a été établie. La sous-section II examine l'importance particulière de ces différences dans le cas des sociétés de personnes.

II.2 Différences affectant le régime fiscal des sociétés de personnes

a) Différences de classification

16. Bien que les concepts de société par actions et de société de personnes soient reconnus du point de vue fiscal dans la plupart, sinon la totalité, des États, leur définition peut différer.

17. Dans la plupart des cas, les systèmes juridiques des États membres sont suffisamment proches pour qu'une entité considérée comme une société par actions ou une société de personnes dans l'État où elle est établie le soit également du point de vue fiscal dans les autres États. Les entités qui ne sont pas couramment utilisées dans le droit civil ou commercial des États membres vont toutefois créer des difficultés si elles ne peuvent pas être aisément classées dans une de ces catégories alors qu'un tel classement est nécessaire pour l'application de la législation fiscale. Dans ce cas, il est possible que l'entité soit traitée comme une société de personnes dans un État et comme une société par actions dans un autre avec des conséquences tout à fait différentes sur le plan fiscal.

b) Différences de traitement

18. Des problèmes se posent également lorsque deux États classent une entité donnée de la même manière mais lui appliquent un traitement différent.

19. Ces problèmes sont particulièrement importants pour les sociétés de personnes et ils font l'objet de la plupart des exemples présentés dans ce rapport. Une difficulté bien connue résulte du fait que certains États traitent les sociétés de personnes comme des entités transparentes et imposent les associés sur leur part dans le revenu de la société et

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

non pas la société elle-même tandis que d'autres États traitent les sociétés de personnes comme des entités imposables et les imposent sur leurs bénéficiaires comme s'il s'agissait de sociétés par actions.

20. Il existe, toutefois, un grand nombre d'autres différences possibles qui peuvent entraîner une double imposition ou une absence d'imposition et dont certaines sont examinées dans ce rapport. Par exemple, tandis que certains États admettent qu'un associé peut aussi être créancier de la société et peut donc percevoir des revenus d'intérêts de cette dernière, d'autres considèrent qu'il n'est pas possible de verser un intérêt à un associé et que tout paiement présenté comme tel doit être traité comme une distribution du bénéfice de la société de personnes.

21. D'autres différences tiennent à la manière dont les États appliquent la transparence fiscale. Le fait que le revenu de la société de personnes soit imposé au niveau des associés ne règle pas, à lui seul, tous les problèmes de calcul de l'impôt dû sur ce revenu. Les règles fiscales diffèrent souvent selon la nature du contribuable ou en fonction de la relation entre ce dernier et une autre partie à une transaction. Les États peuvent avoir des opinions différentes sur la mesure dans laquelle il convient de ne pas tenir compte de l'existence de la société de personnes pour l'application de règles fondées sur la nature du contribuable ou sur sa relation avec une autre personne (la question de savoir dans quelle mesure une société de personnes transparente doit être ignorée pour l'application des dispositions des conventions fiscales est examinée dans la sous-section II.6 ci-après).

22. Afin d'aider les États à identifier les cas dans lesquels ces différences peuvent créer des problèmes, le Comité a décidé de dresser une liste décrivant le régime fiscal applicable aux entités établies selon la législation de chaque État et couramment utilisées pour l'exercice d'activités commerciales et d'investissement. Cette liste figure dans l'annexe III.

c) L'effet sur les conventions fiscales

23. Les différences décrites ci-dessus créent un certain nombre de difficultés pour l'application des dispositions des conventions fiscales.

24. Les Commentaires sur l'article 1 du Modèle de Convention fiscale abordent déjà le problème mentionné au paragraphe 19 ci-dessus dans les termes suivants :

«Les législations internes des divers États membres de l'OCDE appliquent aux sociétés de personnes des régimes différents. La différence réside essentiellement dans le fait que certains États traitent les sociétés de personnes comme des unités imposables (quelquefois même comme des sociétés) alors que d'autres États ne tiennent pas compte de l'existence de la société de personnes et n'imposent que les

différents associés individuellement sur leur part du revenu de la société de personnes.»

25. Les difficultés créées par cette différence et par d'autres dans le contexte de l'application des dispositions des conventions fiscales sont examinées tout au long de ce rapport. La présente section se concentre sur les problèmes créés par les différences mentionnées ci-dessus du point de vue de l'application de la convention par l'État de la source, s'agissant notamment de déterminer qui a droit aux avantages découlant d'une convention fiscale au regard des bénéficiaires d'une société de personnes (sous-sections II.3 à II.5) et d'appliquer les dispositions de la convention qui dépendent de certaines caractéristiques ou qualités du contribuable (sous-section II.6). La section III traite des problèmes relatifs à l'application de la convention par l'État de la résidence en se concentrant sur les conflits de qualification (sous-section III.1) et les conflits d'imputation des revenus (sous-section III.2).

26. Le Comité estime qu'un grand nombre de ces difficultés peuvent être résolues grâce à une meilleure coordination de l'application et de l'interprétation de certaines des dispositions des conventions fiscales. Un certain nombre de suggestions dans ce sens sont formulées dans ce rapport.

II.3 Dans quelles circonstances une société de personnes a-t-elle le droit de bénéficier des dispositions d'une convention fiscale?

27. Lorsqu'un revenu est perçu dans un État donné, les conséquences fiscales qui en découlent dans cet État sont déterminées en premier lieu par la législation fiscale interne de ce dernier. Ce sont les dispositions de cette législation qui détermineront la personne soumise à imposition sur ce revenu dans cet État. Les dispositions des conventions fiscales peuvent, toutefois, intervenir pour limiter ou supprimer le droit d'imposer résultant de la législation interne lorsqu'une personne qui est généralement mais pas nécessairement le contribuable désigné par la législation interne a le droit de bénéficier de ces dispositions au titre du revenu en cause.

28. L'article 1 du Modèle de Convention fiscale stipule clairement que seules les personnes qui sont des résidents des États contractants peuvent se prévaloir des dispositions de la convention fiscale conclue par ces États. Lorsque le revenu est perçu par une société de personnes, la possibilité pour cette dernière de bénéficier des dispositions de la convention dépend de la question de savoir si elle peut être considérée comme une personne qui est un résident d'un État contractant selon les définitions de l'article 3 et du paragraphe 1 de l'article 4.

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

a) *Une société de personnes est-elle une «personne»?*

29. Pour une société de personnes, le droit de bénéficier des dispositions d'une convention va donc dépendre, en premier lieu, de la question de savoir si elle constitue une «personne». L'alinéa 1a) de l'article 3 du Modèle de Convention définit une «personne» au sens de la Convention comme comprenant «les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes». Selon le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 3 :

«La définition du terme «personne» contenue dans l'alinéa a) n'est nullement limitative et doit être interprétée dans un sens très large (voir en particulier les articles 1 et 4). Elle mentionne expressément les personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes. Il ressort du sens donné au terme «société» par la définition contenue à l'alinéa b) que le terme «personne» vise en outre toute entité qui, bien que n'étant pas elle-même un groupement de personnes est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition. C'est ainsi qu'une fondation (*foundation, Stiftung*) par exemple, peut être couverte par la définition du terme «personne». Des considérations particulières concernant l'application de la Convention aux sociétés de personnes figurent aux paragraphes 2 à 6 des Commentaires sur l'article 1.»

30. Toutefois, les commentaires sur l'article 1 ne traitent pas de la question de savoir si une société de personnes est une «personne» au sens de l'article 3. Bien que les pratiques des États membres ne soient pas tout à fait uniformes à cet égard, le Comité a conclu que les sociétés de personnes devaient être considérées comme des «personnes» au sens de la définition figurant à l'article 3. Dans la plupart des États, les sociétés de personnes (de même que chacun des associés) sont considérées comme des «personnes» au sens de l'article 3, soit parce qu'elles entrent dans la définition de société, soit parce qu'elles constituent des groupements de personnes. Le Comité a donc décidé de supprimer la dernière phrase du paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 3 et de la remplacer par la phrase suivante :

«Les sociétés de personnes sont aussi considérées comme des «personnes» soit parce qu'elles entrent dans la définition de «société» soit, à défaut, parce qu'elles constituent d'autres groupements de personnes.»

31. Le Comité a noté, toutefois, que la définition du terme «national» à l'alinéa 1f(ii) de l'article 3 pouvait laisser supposer que les sociétés de personnes n'étaient pas des «personnes» pour l'application de la convention. Cette définition stipule que le terme «national» inclut «toute personne morale, société de personnes ou association constituée conformément à la législation en vigueur dans un État contractant». Du point de vue de la grammaire et de la logique, un terme particulier qui est contenu dans un terme général

plus large n'est normalement pas mentionné séparément dans une liste qui contient le terme général.¹

32. Afin d'éviter toute confusion pouvant résulter de cette définition, le Comité est convenu d'ajouter le paragraphe suivant aux Commentaires sur l'article 3 :

«Le fait que les sociétés de personnes font l'objet d'une mention distincte à l'alinéa 1f) n'est pas incompatible avec la qualité de personne qui leur est conférée par l'alinéa 1a). En vertu du droit interne de certains États, une entité peut constituer une «personne» tout en n'étant pas considérée comme une «personne morale» du point de vue fiscal. Il est nécessaire de le préciser pour éviter toute confusion».

b) *La société de personnes est-elle un «résident d'un État contractant»?*

33. Le paragraphe 3 des commentaires sur l'article 1 traite expressément du problème de savoir si une société de personnes a la qualité de «résident» au sens de la Convention. Selon les Commentaires :

«En premier lieu, la question se pose de savoir si une société de personnes peut invoquer en tant que telle les dispositions de la Convention. Lorsqu'une société de personnes est traitée comme une société ou imposée de la même manière, on peut raisonnablement soutenir que cette société est un résident de l'État contractant qui impose la société de personnes selon les principes mentionnés au paragraphe 1 de l'article 4, qu'elle entre donc dans le champ d'application de la Convention et peut en bénéficier. Dans les autres cas mentionnés au paragraphe 2 ci-dessus, il serait possible de refuser à la société de personnes elle-même l'application de la Convention, du moins si celle-ci ne prévoyait aucune règle spéciale au sujet des sociétés de personnes.»

34. Le Comité a examiné ce paragraphe et conclu que l'analyse qui y figure est correcte. Si l'État dans lequel la société de personnes a été constituée lui applique le régime de la transparence fiscale, la société n'est pas «assujettie à l'impôt» au sens de l'article 4 et ne peut donc pas être considérée comme un résident au sens de la

1. Dès lors qu'elles constituent des «personnes», les sociétés de personnes doivent avoir le droit, en vertu du paragraphe 1 de l'article 25, de faire appel à la procédure amiable. Toutefois, si une société de personnes n'a pas la qualité de «résident d'un État contractant» (voir ci-dessous) le paragraphe 1 de l'article 25 n'indique pas à quelles autorités compétentes elle doit soumettre son cas. Le Comité estime que cet obstacle de procédure ne doit pas empêcher la société de personnes de présenter sa requête aux autorités compétentes de l'État de la résidence de ses associés dès lors que le même résultat peut être obtenu, quoique de manière plus compliquée, si chacun des associés présente la requête lui-même.

Convention. Malgré les inconvénients qui peuvent parfois en résulter (voir par exemple le paragraphe 89 ci-après), une interprétation contraire ne semble guère possible selon la rédaction actuelle de l'article 4.

35. Afin de clarifier ce point, le Comité est convenu de supprimer la dernière phrase du paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 1 et de la remplacer par les phrases suivantes :

« Toutefois, lorsque la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal, elle n'est pas «assujettie à l'impôt» dans cet État au sens du paragraphe 1 de l'article 4 et ne peut donc pas être un résident de cet État pour l'application de la convention. Dans ce cas, l'application de la convention serait refusée à la société de personnes elle-même sauf si une règle spéciale couvrant les sociétés de personnes était incluse dans la convention. Lorsque l'application de la convention est ainsi refusée, les membres de la société de personnes sont éligibles, à concurrence de leur part du revenu de cette dernière, au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents dans la mesure où le revenu de la société de personnes leur est imputé pour fins d'imposition dans leur État de résidence (voir le paragraphe 8.2 des commentaires sur l'article 4)».

36. Le Comité a reconnu qu'il serait parfois difficile en pratique de déterminer si une société de personnes est «assujettie à l'impôt» dans un État donné eu égard aux systèmes différents utilisés par les États pour imposer les revenus de ces sociétés. Il estime que la liste mentionnée au paragraphe 22 ci-dessus, qui figure dans l'annexe III, sera susceptible d'aider les États à traiter ces problèmes.

37. Le Comité a procédé à un examen détaillé de l'interprétation à donner à la notion d'«assujettissement à l'impôt» par rapport à différents systèmes d'imposition des revenus des sociétés de personnes. Il a d'abord examiné les cas dans lesquels le droit fiscal interne crée des situations intermédiaires où une société de personnes est en partie considérée comme une entité imposable et en partie considérée comme transparente du point de vue fiscal. Bien que cette situation soit susceptible de créer des difficultés pratiques pour un nombre limité de sociétés de personnes, elle représente un problème plus important pour d'autres entités telles que les fiducies. C'est pourquoi le Comité a décidé de traiter cette question dans le cadre des travaux qui seront entrepris à titre de suivi du présent rapport.

38. Le Comité a examiné ensuite deux approches couramment utilisées pour imposer les sociétés de personnes. Dans un grand nombre d'États, la législation fiscale prévoit que le revenu tiré par une société de personnes d'une source particulière doit être calculé au niveau de la société comme si cette dernière constituait un contribuable distinct. Chaque associé se voit ensuite attribuer sa part de ce revenu qui conserve sa nature fiscale et est ajouté à ses autres revenus pour la détermination de son revenu imposable.

Ce revenu imposable, incluant la part du revenu de la société de personnes, est ensuite diminué du montant des abattements et déductions personnels auxquels a droit l'associé et l'impôt est ensuite calculé, liquidé et acquitté au niveau de l'associé. Dans ce cas, il est évident que la société de personnes n'est pas elle-même assujettie à l'impôt.

39. Dans d'autres États, le revenu et l'impôt exigible sont calculés de la même manière mais l'impôt dû par les associés est ensuite agrégé au niveau de la société de personnes qui est redevable du montant total de l'impôt. Dans ce cas, la liquidation de l'impôt au niveau de la société de personnes est une technique de recouvrement de l'impôt qui ne modifie pas le fait que l'impôt payable sur le revenu de la société est déterminé au niveau de chaque associé en tenant compte des autres revenus de ce dernier, des abattements personnels auxquels il a droit et du taux d'imposition qui lui est applicable (lequel peut varier en fonction du montant ou de la nature de ses revenus). Dans ce cas, la société de personnes n'est pas non plus assujettie à l'impôt.

40. Le Comité est convenu que pour déterminer si une société de personnes est assujettie à l'impôt, la véritable question était de savoir si le montant de l'impôt dû sur le revenu de la société est établi en fonction des caractéristiques personnelles des associés (sont-ils imposables ou non imposables, de quels autres revenus disposent-ils, quels sont les abattements auxquels ils ont droit et quel est le taux d'imposition qui leur est applicable). Si la réponse est affirmative, la société de personnes elle-même ne devrait pas être considérée comme assujettie à l'impôt. Ce résultat ne sera pas modifié par le fait que le revenu est calculé au niveau de la société de personnes avant d'être affecté aux associés et que l'impôt est, du point de vue technique, versé par la société ou qu'il est imputé à cette dernière dans les conditions décrites au paragraphe précédent.

41. Le fait qu'une société de personnes puisse être considérée comme assujettie à l'impôt dans un État n'est, toutefois, pas suffisant pour qu'elle soit considérée comme un résident de cet État pour l'application des conventions fiscales. Le paragraphe 1 de l'article 4 exige aussi que cet assujettissement à l'impôt découle de l'un des critères énumérés dans cet article (résidence, domicile etc.). Ainsi, pour être un résident d'un État contractant, une société de personnes doit être soumise à l'impôt dans cet État par application de l'un de ces critères.

42. Les dispositions des conventions fiscales s'appliquent de manière différente selon que la société de personnes a la qualité de résident ou non. Lorsque la société de personnes n'a pas cette qualité parce que ce sont les associés qui sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices de la société, le revenu généré par la société de personnes doit être considéré, pour l'application des conventions fiscales, comme conservant la nature et la source qu'il a entre les mains de la société. Cette situation est généralement celle qui est prévue par la législation interne des États qui ne traitent pas les sociétés de personnes comme des entités imposables. Ainsi, dans le cas où une société de personnes est soumise au régime de la transparence pour l'application des conventions fiscales parce que ce sont

les associés et non elle-même qui sont soumis à l'impôt au titre du revenu de la société de personnes, ce revenu, pour les fins de la convention applicable, conservera la nature et la source qu'il avait entre les mains de la société pour l'application de l'impôt au niveau des associés.¹

43. Bien que la Convention ne s'applique pas, généralement, aux sociétés de personnes qui sont considérées comme transparentes du point de vue fiscal dans la mesure où elles ne répondent pas aux critères du paragraphe 1 de l'article 4, certains États ont inclus ces sociétés dans le champ d'application de leurs conventions dans certaines circonstances. En vertu de dispositions spécialement négociées à cet effet, la société de personnes est traitée comme un résident dans la mesure où son revenu est soumis à imposition entre les mains des associés. Il peut en être ainsi parce que les associés sont résidents de l'État dans lequel la société est constituée ou, dans le cas où les associés sont des non-résidents, parce que la société de personnes dispose d'un établissement stable dans l'État où elle est constituée et son revenu est imputable à cet établissement. Si la totalité du revenu de la société de personnes est attribué soit à des associés résidents soit à un établissement stable lorsque les associés sont des non-résidents, la société sera soumise au même traitement qu'une société résidente imposable sur son revenu mondial. L'extrait suivant du protocole annexé à la Convention entre l'Allemagne et l'Italie illustre l'utilisation de ces dispositions spéciales :

«Une société de personnes est présumée être un résident d'un État contractant au sens du paragraphe 1 de l'article 4 si elle a été constituée conformément à la législation de cet État ou si le principal objet de ses activités se situe dans cet État. Toutefois, les limitations du droit d'imposer de l'autre État contractant prévues aux articles 6 à 23 ne sont applicables que dans la mesure où le revenu perçu dans cet État ou la fortune qui y est située est soumis à l'impôt dans le premier État.»

44. L'existence de dispositions spéciales de ce type qui traitent la société de personnes elle-même comme un résident se justifie pour certains États par le fait qu'elle éviterait les problèmes administratifs découlant de l'obligation faite à l'ensemble des associés d'établir leur droit à bénéficier des dispositions de la convention. Par ailleurs, ces dispositions ont découlé dans certains cas du fait que l'un des États contractants traitait les sociétés de personnes comme des entités imposables tandis que l'autre, tout en leur appliquant un régime de transparence fiscale, réclamait un traitement basé sur la réciprocité. Enfin dès lors que le revenu sera nécessairement soumis à imposition dans l'État où la société est constituée, accorder le bénéfice des dispositions de la convention n'entraînera ni double imposition ni réduction de l'impôt perçu par l'État de la source lorsqu'aucun impôt n'est perçu dans l'État où la société de personnes a été constituée.

1. Voir l'opinion divergente de la France à l'Annexe II.

45. Une telle approche soulève cependant un certain nombre de questions et de problèmes importants. En premier lieu, il peut se révéler difficile de déterminer dans quel cas le revenu perçu dans l'État de la source est en fait imputable à un établissement stable situé dans l'État où la société est constituée. Si le revenu est imputable à un établissement stable situé dans un État tiers, par exemple dans un paradis fiscal, l'exemption accordée dans l'État de la source ne correspondra pas nécessairement à une imposition dans l'État où la société a été constituée. En second lieu, lorsque l'allégement consenti par l'État de la source prend la forme d'une réduction de la retenue à la source, le calcul de cette réduction n'est pas évident lorsque la société de personnes est considérée seulement en «partie» comme résidente au sens de la convention. La réduction pourrait profiter indirectement à un associé qui ne serait pas éligible par ailleurs aux avantages de la convention. Qui plus est, l'existence d'une société de personnes permet à un associé d'un État de bénéficier de la convention au titre des revenus qui sont attribués à un établissement stable situé dans l'État de constitution alors que l'existence d'un établissement stable direct ne permettrait pas d'obtenir les mêmes avantages.¹

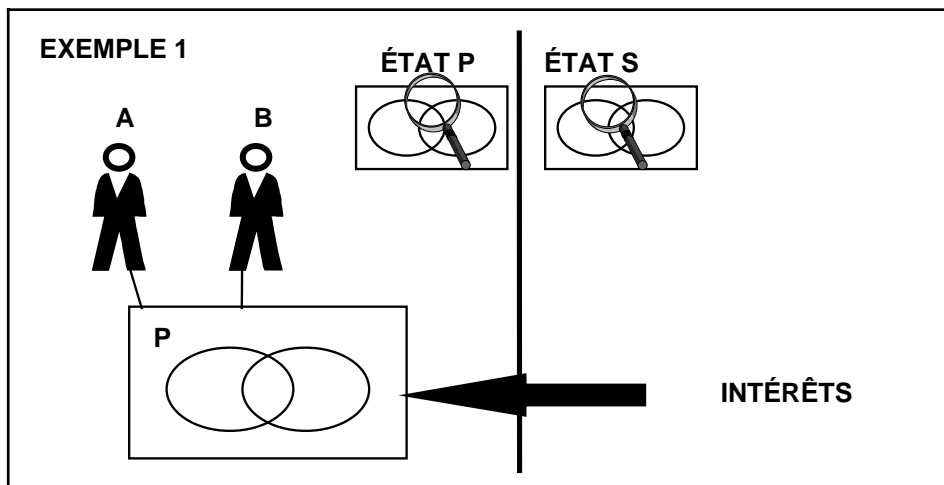
46. Compte tenu de ces difficultés, le Comité n'a pas estimé que l'approche était suffisamment prometteuse pour que l'on tente d'élaborer une disposition dont l'utilisation serait suggérée.

II.4 Le droit des associés à bénéficier de la convention lorsque la société de personnes n'est pas résidente

47. Lorsque la société de personnes elle-même n'a pas la qualité de résident en vertu des principes exposés dans la section précédente, le Comité admet que les associés devraient avoir droit aux avantages prévus par les conventions conclues par les États dont ils sont résidents dans la mesure où ils sont assujettis à l'impôt dans ces États sur leur part du revenu de la société. Les exemples présentés ci-après à titre d'illustration indiquent les résultats considérés comme appropriés par le Comité dans certaines situations que l'on rencontre couramment. Il est important de noter que les solutions élaborées dans le présent rapport n'excluent pas la possibilité que des pays Membres puissent, dans le cadre de leurs relations bilatérales, développer des solutions différentes aux problèmes de double imposition susceptibles de se poser en liaison avec les sociétés de personnes.

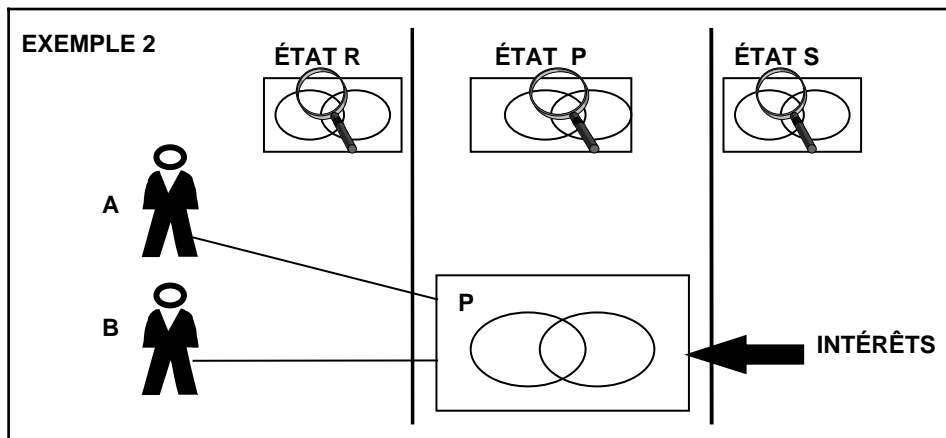
1. Voir l'opinion divergente de l'Allemagne en annexe II.

Exemple 1 : *P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P et résident dans l'État P. Les États P et S traitent P comme une entité transparente. P perçoit dans l'État S des revenus d'intérêts qui ne sont pas imputables à un établissement stable situé dans l'État S.*



48. Dans cet exemple, l'État S va probablement décider qu'en vertu de sa législation interne les contribuables appropriés sont A et B. Après celle de sa législation antérieure, il va envisager l'application de la convention fiscale avec P, en particulier de son article 11. En vertu du paragraphe 1 de l'article 11, ce dernier s'applique aux intérêts qui sont «payés à un résident de l'autre État». Dans ce cas, le revenu est considéré à bon droit comme «payé» à A et B puisque c'est à eux et non à la société de personnes qu'il est imputé pour la détermination de l'impôt dû dans l'État P. Ils ont donc perçu le revenu au sens de la convention. En fait l'État de la source devrait considérer que le revenu a «transité» par la société de personnes transparente vers les associés qui sont imposables au titre de ce revenu dans leur État de résidence.

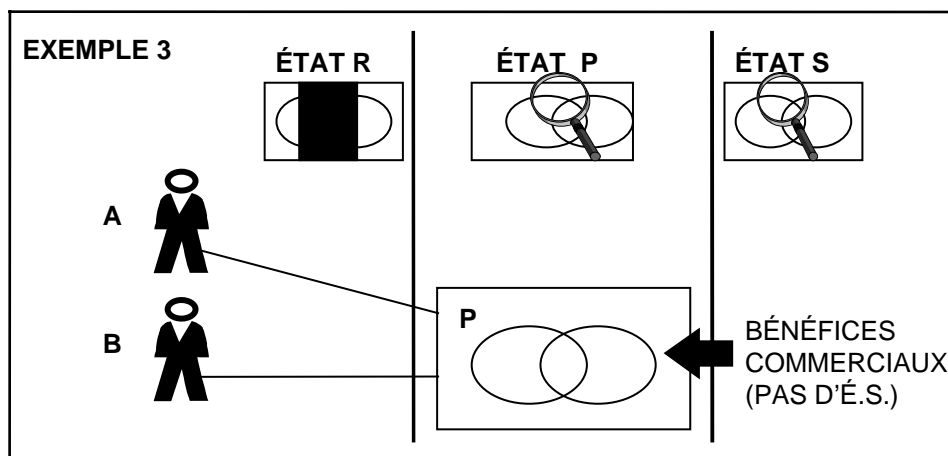
Exemple 2 : P est une entité établie dans l'État P. A et B sont les associés de P et résident dans l'État R. Les États R, P et S traitent P comme une entité transparente. P perçoit dans l'État S des revenus d'intérêts qui ne sont pas imputables à un établissement stable situé dans l'État S.



49. Cet exemple étend l'application du principe de base illustré dans l'exemple 1 à une situation plus complexe impliquant trois États et deux conventions. En ce qui concerne l'État S, il va commencer à nouveau l'analyse en établissant en vertu de sa législation interne que les contribuables appropriés sont A et B. En appliquant la convention avec R, il établirait de même que A et B se sont vus attribuer le revenu par l'État R et sont donc assujettis à l'impôt sur ce revenu aux fins d'établir leur droit à bénéficier des dispositions de la convention. En revanche, P ne peut pas demander à bénéficier des avantages prévus par la convention entre S et P du fait qu'elle n'est pas un résident de l'État P puisqu'elle n'est pas assujettie à l'impôt dans cet État.

50. De semblables cas, dans lesquels les associés ne sont pas résidents de l'État dans lequel la société de personnes a été établie soulèvent des difficultés supplémentaires pour les administrations fiscales qui veulent vérifier si un contribuable est fondé à bénéficier des avantages prévus par une convention fiscale. À l'évidence, on ne peut pas attendre des États qu'ils accordent les avantages des conventions fiscales lorsqu'ils ne sont pas en mesure de vérifier si la personne qui les revendique y a véritablement droit. Ainsi, l'application des dispositions de la conventions fiscale entre S et R dépendra de la capacité de l'État S à obtenir toutes les informations nécessaires.

Exemple 3 : *P est une entité établie dans l'État P. A et B sont des associés de P qui résident dans l'État R. Les États P et S appliquent tous les deux le régime de la transparence fiscale à P mais l'État R la traite comme une entité imposable. P perçoit dans l'État S des bénéfices qui ne sont pas imputables à un établissement stable.*



51. Dans ce cas, à la différence des deux premiers exemples, l'affectation du revenu est différente selon les États. L'État S, en vertu de sa législation interne, considère A et B comme les contribuables appropriés. Toutefois, pour l'application de la convention S-R, il est important de constater que l'État R, bien qu'il traite généralement A et B comme des résidents, ne leur affecte pas le revenu perçu dans l'État S qui est imputé, en vertu de la législation interne de l'État R, à P, une entité non résidente, c'est-à-dire non assujettie à l'impôt dans l'État R. Dans ce cas, l'État S ne serait pas tenu d'accorder le bénéfice de la convention au revenu que l'État R attribue à P pour la détermination de l'assujettissement à l'impôt de ce revenu dans l'État R, conclusion à laquelle plusieurs méthodes permettent d'aboutir, comme on le verra ci-dessous. De même pour l'application de la convention S-R, le traitement de P dans l'État P n'est pas pertinent même s'il est évidemment important pour l'application de la convention S-P comme on le verra dans les exemples suivants.

52. Le Comité estime que le résultat observé dans les exemples ci-dessus résulte d'une application de la Convention qui tient compte des objectifs fondamentaux de la Convention : éliminer la double imposition et éviter l'absence d'imposition. Comme on l'a vu dans l'introduction du présent rapport, il reconnaît que la Convention et ses commentaires ne traitent pas actuellement de manière expresse un grand nombre des questions que soulève le traitement des sociétés de personnes dans le cadre de la Convention. Si l'on applique à la lettre les dispositions de la Convention, une société de

personnes qui n'est pas elle-même assujettie à l'impôt ne peut prétendre aux bénéfices prévus par la Convention et dans la mesure où les revenus tirés par la société de personnes ou qui lui sont versés ne seraient pas considérés comme étant tirés par les associés eux-mêmes ou comme leur étant versés, les associés seraient également dans l'impossibilité de prétendre aux bénéfices prévus par la Convention en ce qui concerne les revenus de la société de personnes. Afin d'éviter que les dispositions des conventions fiscales ne s'appliquent pas aux revenus d'une société de personnes transparente, il est donc nécessaire de déterminer si et de quelle manière il serait possible d'obtenir les résultats souhaités dans le cadre de la structure de la Convention existante.

53. Une approche générale consisterait à reconnaître que la structure de la convention comporte un principe implicite selon lequel l'État de la source, pour appliquer la convention à des sociétés de personnes, devrait prendre en compte, au titre du contexte factuel dans lequel la convention doit être appliquée, le traitement réservé à un élément de revenu perçu sur son territoire par l'État du contribuable qui demande à bénéficier de la convention en qualité de résident. Si cet État «fait transiter» le revenu vers l'associé, ce dernier doit être considéré comme soumis à l'impôt et comme ayant droit à bénéficier de la convention conclue par l'État dont il est résident. On peut faire observer, à ce propos, qu'un associé est considéré comme assujetti à l'impôt sur le revenu qui «transite» vers lui même lorsque, dans l'État de résidence, ce revenu n'est pas imposé en vertu, par exemple, d'un régime applicable aux relations mères-filiales dans le cas de dividendes ou de l'application de la méthode d'exemption visant à éviter la double imposition dans le cas de revenus attribuables à un établissement stable. En revanche, si le revenu, bien qu'attribué au contribuable en vertu de la législation de l'État de la source, n'est pas attribué de la même manière pour la détermination de l'assujettissement à l'impôt dans l'État de résidence du contribuable qui demande à bénéficier de la convention, l'État de la source ne doit pas accorder le bénéfice des dispositions de la convention. Dans ce dernier cas, l'hypothèse sous-jacente sur laquelle repose l'attribution des droits d'imposition et selon laquelle l'État de la source n'est obligé de réduire l'impôt exigible au titre de sa législation intérieure que si le revenu en cause est imposable entre les mains d'un résident de l'État partenaire à la convention n'est pas présente. Cette interprétation qui fait appel à un examen de la manière dont le revenu est imposé dans l'État de la résidence évite que soit refusé le bénéfice des conventions fiscales au revenu d'une société de personnes au motif que ni cette dernière, du fait qu'elle n'est pas un résident, ni les associés, du fait que le revenu ne leur est pas directement payé ou qu'il n'est pas tiré par eux, ne peuvent demander à bénéficier de la convention au titre de ce revenu.

54. Une autre approche consisterait à se référer aux termes des règles qui déterminent le droit d'imposer et qui sont contenus dans les articles pertinents de la convention. En vertu de cette analyse, il s'agirait de déterminer, dans le cas des dividendes, intérêts et redevances, si le récipiendaire du revenu est le bénéficiaire effectif de ce revenu en vertu de la législation de l'État de résidence du contribuable qui demande à bénéficier de la convention et donc le contribuable en relation avec le revenu. Dans le cas d'une société

de personnes soumise au régime de la transparence par la législation de l'État de la source mais considérée comme imposable en vertu de la législation de l'État de la résidence, c'est l'entité elle-même et non les associés qui serait considérée comme le bénéficiaire effectif. Du fait du traitement appliqué au revenu dans l'État de résidence, les associés ne seraient pas les bénéficiaires effectifs du revenu pour l'application de la convention. Dans ce cas, les associés ne seraient donc pas éligibles au bénéfice de la convention et l'éligibilité de l'entité à ce bénéfice dépendrait du fait qu'elle puisse être elle-même considérée comme un résident. De même, s'agissant des bénéfices commerciaux, la question de savoir s'ils sont imputables à une entreprise «de» l'État de résidence du contribuable qui demande à bénéficier de la convention sera tranchée par l'État de la source sur la base du traitement de la situation dans l'État de résidence. Encore une fois, si la société de personnes est traitée comme une entité par ce dernier État, c'est elle et non ses associés qui serait la partie qui pourrait réclamer les avantages résultant des dispositions de la convention.

55. Enfin, certains pays considéreraient qu'ils doivent adopter l'imputation du revenu résultant des principes de leur législation interne, même lorsque ceci conduit à assujettir le revenu à l'impôt dans l'État de la source et à l'imposer entre les mains des associés en vertu de la législation de leur État de résidence. Ces États reconnaissent toutefois qu'il est souhaitable d'alléger la double imposition qui en résulte soit par des dispositions spéciales insérées dans leurs conventions soit par le recours au mécanisme de la procédure amiable, en particulier lorsqu'une distribution des bénéfices de la société de personnes est effectuée dans l'année de leur réalisation.

56. Au vu de l'analyse qui précède, le Comité est donc convenu d'ajouter le paragraphe suivant aux commentaires sur l'article 4 :

«8.2 Lorsqu'un État ne tient pas compte de l'existence d'une société de personnes pour fins fiscales et lui applique le régime de la transparence fiscale, imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme un résident de cet État. Dans un tel cas où le revenu de la société de personnes «transite» vers les associés en vertu de la législation interne de cet État, les associés sont les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur ce revenu et qui peuvent donc demander à bénéficier des conventions conclues par les États dont elles sont résidentes. Cette dernière situation prévaudra même si, en vertu de la législation interne de l'État de la source, le revenu est attribué à une société de personnes qui est traitée comme une entité indépendante imposable. Les États qui ne seraient pas en mesure de se rallier à cette interprétation de l'article pourraient obtenir le même résultat au moyen d'une disposition spéciale qui éviterait la double imposition résultant d'une imputation différente du revenu de la société de personnes par les deux États».

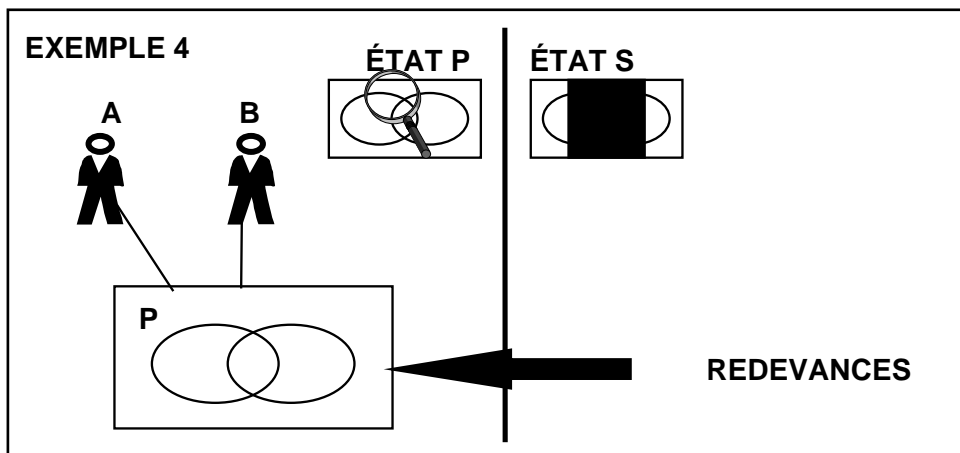
57. Les exemples suivants illustrent certaines des conséquences de cette approche générale présentée aux paragraphes 52 et 53 ainsi que les résultats qui en découlent dans diverses situations.

II.5 Éligibilité au bénéfice de la convention lorsqu'un État traite la société de personnes comme une entité imposable

58. Dans la première série de situations, un État traite la société de personnes comme une entité imposable et un autre la considère comme transparente du point de vue fiscal. Cette question est examinée tout d'abord dans un contexte bilatéral puis dans le cadre de relations triangulaires.

a) Cas de relations bilatérales

Exemple 4 : *P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P qui résident dans l'État P. L'État P traite P comme une entité transparente tandis que l'État S la traite comme une unité imposable. P perçoit dans l'État S des revenus de redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable de l'État S.*



59. On trouve dans cet exemple la différence fondamentale en matière de régime fiscal des sociétés de personnes qui a déjà été mentionnée ci-dessus dans les paragraphes 19 et suivants. La question est de savoir comment l'État de la source doit appliquer dans ce cas les dispositions de la convention.

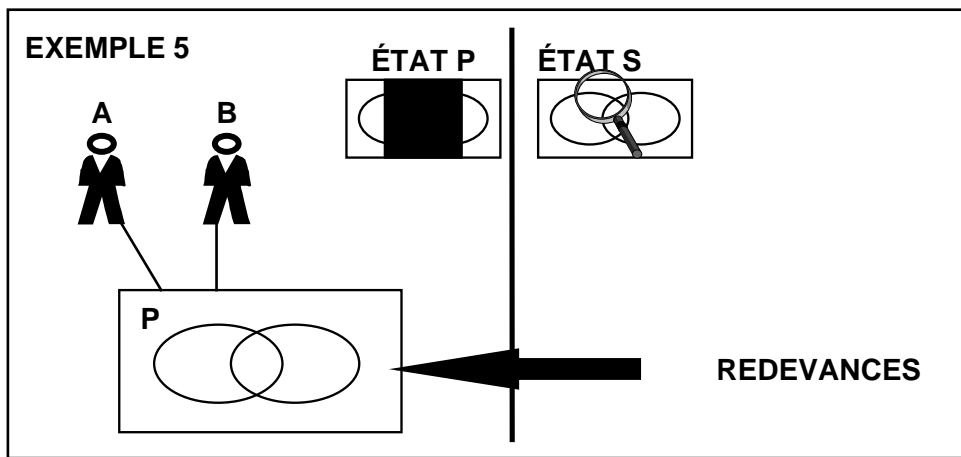
60. En vertu de la législation interne de l'État S, le contribuable est la société de personnes P. L'État S pourrait donc soutenir que la société de personnes P n'étant pas

éligible au bénéfice de la convention, il peut imposer le revenu perçu par P, quelles que soient les dispositions de la convention S-P. Ceci impliquerait toutefois que le revenu sur lequel A et B sont imposables dans l'État P aurait été soumis à l'impôt dans l'État S en dépit de l'existence de la convention, résultat qui semble directement contradictoire avec l'objet et la finalité de cette dernière.

61. Le Comité a comparé cette approche selon laquelle l'État S applique les dispositions de la convention en se référant au traitement de la société de personnes selon sa législation interne avec une autre approche dans laquelle l'État S considérerait l'éligibilité au bénéfice de la convention de A et B, tous deux résidents de l'État P, conformément aux principes énoncés ci-dessus. Selon cette dernière approche, l'État S déciderait que les dispositions de la convention doivent être appliquées et l'empêchent d'imposer les redevances : en effet, en vertu de ces principes, le revenu doit être considéré comme payé à A et B, deux résidents de l'État P, qui doivent également être considérés comme les bénéficiaires effectifs de ce revenu du fait qu'il s'agit des personnes qui sont assujetties à l'impôt au titre de ce revenu dans l'État P. Le Comité a conclu que cette approche était correcte dans la mesure où elle était la mieux à même de garantir que les dispositions de la convention bénéficient aux personnes qui sont assujetties à l'impôt sur le revenu en cause.

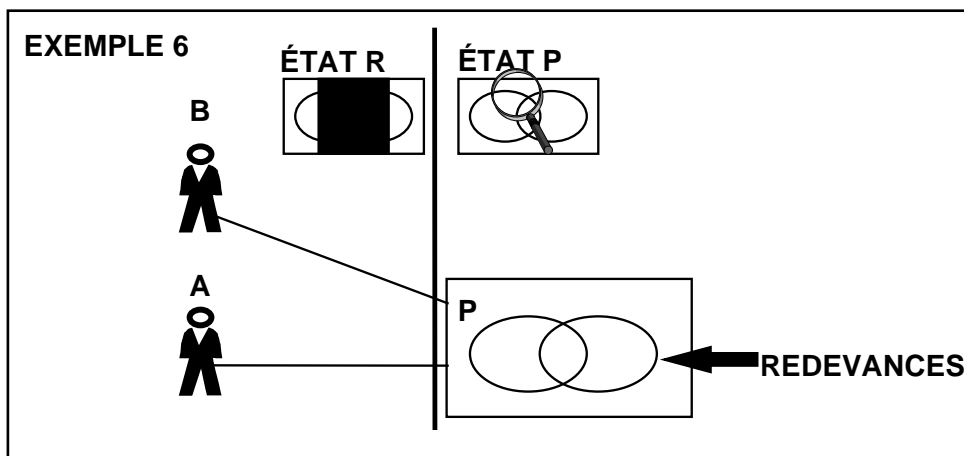
62. Le Comité a estimé que cette approche n'était pas incompatible avec les dispositions du paragraphe 2 de l'Article 3 selon lesquelles les termes qui ne sont pas définis par la convention ont, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que leur attribue le droit interne de l'État contractant qui applique la convention. Dans l'exemple ci-dessus, le régime fiscal de la société de personnes dans l'État P fait partie des éléments de fait sur la base desquels les termes de la convention seront appliqués. Ainsi, en se référant à ce régime fiscal, l'État S n'adopte pas une interprétation particulière des termes de la convention proposée par l'État P: il se borne à prendre en compte des faits nécessaires à l'application de ces termes. Le Comité a conclu qu'en toute hypothèse, si une interprétation fondée sur le droit interne conduisait à des situations dans lesquelles le revenu imposé entre les mains des résidents d'un État ne bénéficierait pas des dispositions de la convention, ce qui serait contraire à l'objet et à la finalité de cette dernière, le contexte de la convention exigerait une autre interprétation.

Exemple 5 : Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 4 mais le traitement fiscal de la société de personnes dans les États P et S est inversé. P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont des associés de P qui résident dans l'État P. L'État P traite P comme une entité imposable tandis que l'État S la traite comme une entité transparente. P perçoit dans l'État S des revenus de redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable de l'État S.



63. Dans cette situation, l'État S, en vertu des règles de sa législation interne concernant l'imputation du revenu de la société de personnes, considérerait A et B comme les contribuables appropriés. Toutefois, dans le cadre de l'application de la convention, il serait tenu, en vertu des principes énoncés à la sous-section II.4, de prendre en considération le fait que l'État P a imputé le revenu de la société de personnes à P. Ainsi, pour l'application de la convention, P serait le contribuable éligible au bénéfice de la convention du fait qu'il est soumis à l'impôt dans l'État P au titre du revenu de la société de personnes. Tandis qu'il est indifférent dans les circonstances particulières de cet exemple que l'État S prenne en compte l'éligibilité à la convention des associés ou de la société de personnes, cette décision aurait des conséquences, comme le montrent les exemples suivants, si les associés ou l'un d'entre eux n'étaient pas résidents de l'État P.

Exemple 6 : *P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P résidents de l'État R. L'État P applique l'approche de la transparence à P mais l'État R la considère comme une entité imposable. P perçoit dans l'État P des revenus de redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable.*



64. Bien que le Comité considère que dans ce cas, l'État P ne devrait pas être tenu d'accorder le bénéfice de la convention au titre des revenus de redevances, plusieurs approches différentes sont utilisées pour parvenir à ce résultat. Selon l'une des approches, les associés A et B, bien que résidents de l'État R, ne sont pas assujettis à l'impôt au titre du revenu de la société de personnes en vertu des règles d'imputation appliqués par l'État R : ils ne peuvent donc prétendre au bénéfice des avantages prévus par la convention pour ce revenu. P n'est pas un résident de l'État R au sens de la convention puisqu'il n'est à aucun titre un contribuable national du point de vue de cet État. Ainsi, il s'agit d'un autre exemple où le droit de l'État R d'imposer le revenu de la société de personnes ne serait pas limité en vertu de la convention.

65. Autre possibilité, évoquée au paragraphe 54 ci-dessus : les associés ne pourraient prétendre aux avantages prévus par la convention parce qu'ils ne seraient pas considérés comme les bénéficiaires effectifs du revenu aux fins de la convention. Si l'on adopte une approche plus littérale, l'État P pourrait simplement mettre l'accent sur le fait qu'en vertu de ses règles d'imputation, le revenu a été versé à P, laquelle n'aurait la qualité de résident ni de l'État R, ni de l'État P. Dans ce cas, le traitement appliqué à A et B serait sans incidence.

66. Enfin certains pays refuseraient le bénéfice des dispositions de la convention à A et B en invoquant les concepts de mauvaise foi ou d'abus des droits conférés par la

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

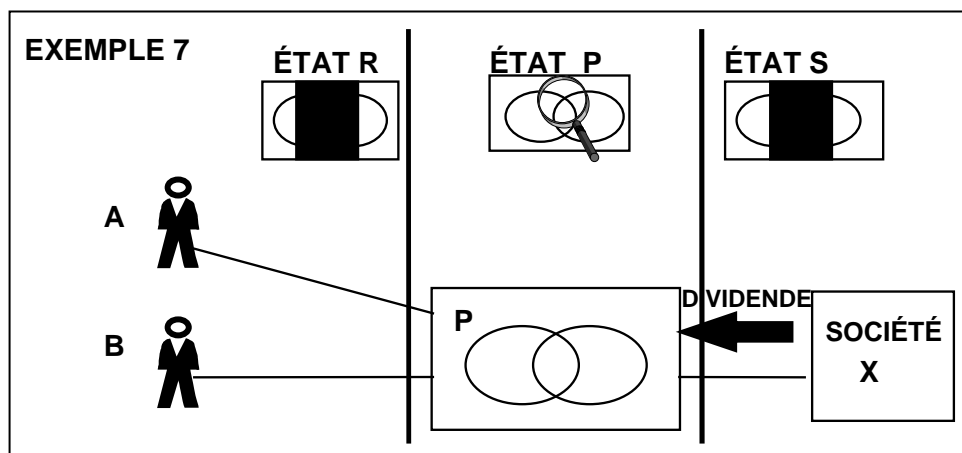
convention. Les règles d'imputation de la convention sont basées sur l'hypothèse sous-jacente selon laquelle A et B se verraient imputer le revenu auquel seraient accordés les avantages prévus par la convention. Si tel n'est pas le cas, ces concepts généraux permettraient à l'État P de rejeter toute demande de A ou B visant à bénéficier de la convention.

67. L'exemple 18 ci-après traite du régime fiscal applicable à la distribution ultérieure par P de ses bénéfices à A et B.

b) Cas de relations triangulaires

68. Les cas de relations triangulaires soulèvent des problèmes difficiles du point de vue de l'éligibilité aux avantages de la convention. Le Comité estime toutefois que ces problèmes peuvent être résolus par l'application des principes énoncés aux paragraphes 52 et 53 ci-dessus. Les exemples suivants examinent les conditions d'application de ces principes dans différentes situations impliquant trois États.

Exemple 7 : P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P résidents dans l'État R. P détient une participation dans X, société qui est un résident de l'État S. X verse des dividendes à P. Les États R et S traitent P comme une entité imposable tandis que l'État P la considère comme transparente sur le plan fiscal.



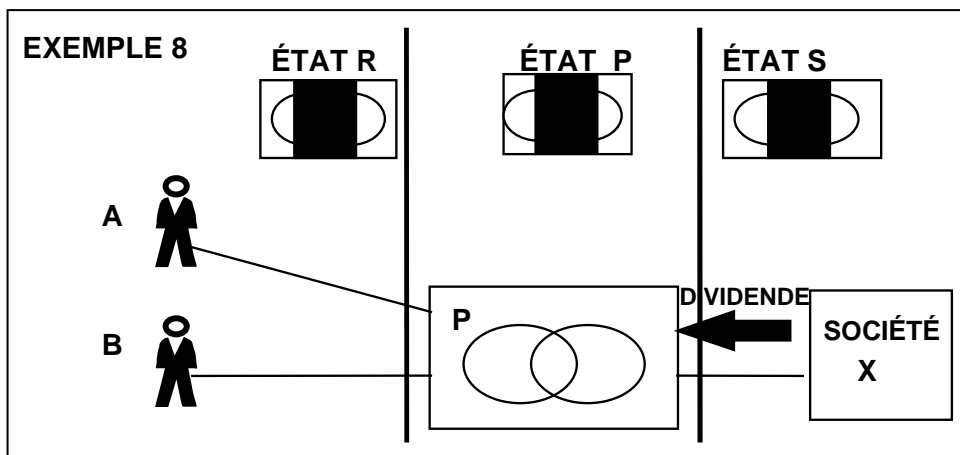
69. Dans cette situation, la société de personnes n'est pas assujettie à l'impôt dans l'État P et n'est donc pas un résident de cet État au sens de la convention P-S. De même, bien que P soit considérée comme le contribuable au regard de la législation interne de l'État S et que le revenu soit imputé à P en vertu de la législation interne de R, P n'est

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

pas soumise à l'impôt dans l'État R parce qu'elle n'est pas considérée comme un résident. Enfin, bien que A et B soient potentiellement imposables dans l'État R en qualité de résidents, le revenu ne leur est pas imputé en vertu des règles d'imputation de R mais il l'est à P. Ainsi, P n'est pas résident de l'État R et ni A, ni B ne peuvent prétendre au bénéfice des avantages prévus par la convention R-S au titre des revenus de la société de personnes. L'État S serait donc habilité à imposer le revenu sans restriction.

70. Il convient de noter que dans cet exemple (comme dans les exemples suivants) le régime fiscal des sociétés de personnes dans l'État S n'a aucune incidence sur l'éligibilité au bénéfice de la Convention. Ainsi, les conventions S-R et S-P seraient encore inapplicables aux dividendes si l'État S traitait les sociétés de personnes comme transparentes et non comme des entités imposables.

Exemple 8 : Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 7 sauf que le traitement fiscal de la société de personnes par l'État P est inversé. P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P et sont résidents de l'État R. P détient une participation dans X, une société résidente de l'État S. X verse un dividende à P. Tous les États traitent P comme une entité imposable.

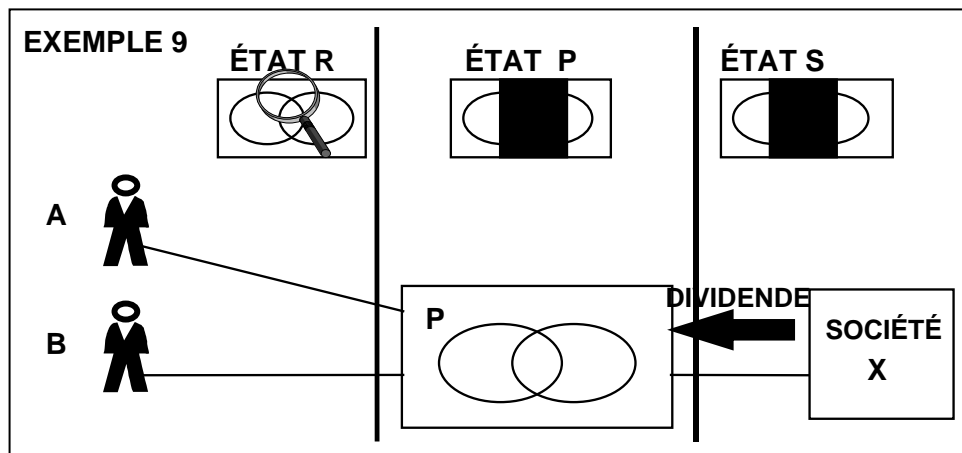


71. Dans cet exemple, la société de personnes P est un résident de l'État P puisqu'elle y est assujettie à l'impôt. Les associés A et B ne devraient pas être considérés comme éligibles au bénéfice de la convention S-R au titre du revenu de la société de personnes du fait qu'ils ne sont pas soumis à l'impôt sur ce revenu. À l'inverse, P devrait être considérée par l'État S comme éligible au bénéfice de la convention S-P au titre des dividendes perçus dans cet État dès lors qu'elle est assujettie à l'impôt sur ces dividendes et devrait donc être considérée comme le destinataire et le bénéficiaire effectif de ce

revenu. La convention S-P va donc limiter le droit de l'État S d'imposer les dividendes même s'il les impose entre les mains des associés A et B en vertu de ses règles internes en matière d'imposition des sociétés de personnes. Il convient de noter toutefois que du fait qu'elle est une société de personnes, P ne bénéficiera pas du taux réduit d'imposition prévu à l'alinéa 2a) de l'article 10 du Modèle de Convention fiscale (cet alinéa exclut expressément les sociétés de personnes de son champ d'application), sauf si les deux États contractants conviennent de modifier l'alinéa 2a) afin de faire bénéficier du taux réduit une société de personnes considérée comme une personne morale (voir paragraphe 11 des commentaires sur l'article 10).

72. Ainsi qu'on l'a déjà mentionné, le régime fiscal des sociétés de personnes dans l'État S n'a aucune incidence dans ce cas sur l'éligibilité au bénéfice de la convention. Ainsi la convention S-P demeurerait la seule applicable si l'État S considérait les sociétés de personnes comme transparentes et non pas comme des entités imposables.

Exemple 9 : Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 8 sauf que le régime fiscal de la société de personnes dans l'État R est inversé. P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P et sont résidents de l'État R. P détient une participation dans X, une société résidente de l'État S. X verse un dividende à P. L'État P et l'État S traitent P comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme transparente du point de vue fiscal.



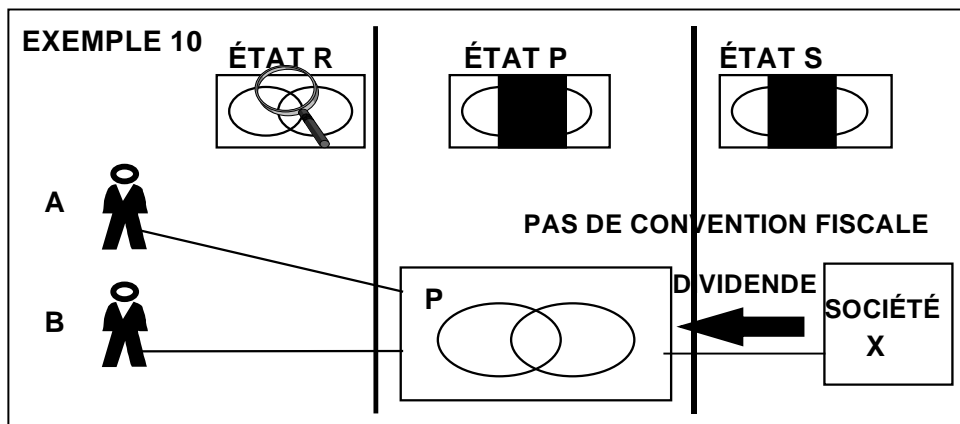
73. Cet exemple présente un cas dans lequel va exister une double éligibilité aux bénéfices conventionnels au titre du même revenu. Comme dans l'exemple précédent, la société de personnes P est un résident de l'État P du fait qu'elle est soumise à l'impôt dans cet État. P devrait, ici encore, être considérée par l'État S comme éligible au

bénéfice de la convention S-P au titre des dividendes qu'elle perçoit dans cet État du fait qu'elle est assujettie à l'impôt sur ces dividendes et devrait donc être considérée comme le récipiendaire et le bénéficiaire effectif de ce revenu. Contrairement à la situation de l'exemple précédent, A et B devraient aussi être considérés comme éligibles au bénéfice de la convention S-R au titre du revenu de la société de personnes du fait qu'ils sont également assujettis à l'impôt sur ce revenu. Ainsi, les conventions S-P et S-R vont l'une et l'autre limiter le droit de l'État S d'imposer les dividendes, que cette imposition ait lieu entre les mains de la société de personnes ou des associés A et B (il est probable, en vertu des règles internes de l'État S en matière d'imposition des sociétés de personnes qu'elle aura lieu entre les mains de la société de personnes). Ici encore, le traitement fiscal réservé aux sociétés de personnes dans l'État S n'aura aucune incidence sur ce résultat si bien que les deux conventions resteraient applicables si l'État S traitait les sociétés de personnes comme des entités transparentes et non comme des entités imposables.

74. Le Comité est convenu que cette double éligibilité aux bénéfices conventionnels serait satisfaite si l'État S appliquait l'impôt le plus faible admis par les deux conventions. Ainsi, si la convention S-R limite à 15% du montant brut des dividendes l'impôt pouvant être perçu par l'État S tandis que la convention S-P le limite à 10%, les obligations imposées à l'État S par les deux conventions seront satisfaites si l'impôt appliqué par ce dernier est limité à 10% des dividendes.

75. Tout en adoptant cette approche, le Comité a reconnu les difficultés administratives que sa mise en œuvre soulèverait dans le cas d'une société de personnes ayant un grand nombre d'associés qui seraient résidents d'État différents.

Exemple 10 : Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 9 sauf qu'il n'existe pas de convention fiscale entre les États S et P.



76. Le Comité a aussi examiné comment s'appliqueraient les principes et les conclusions formulés dans son analyse des exemples précédents si la société de personnes était un résident d'un État avec lequel l'État de la source n'avait pas de convention fiscale, notamment si cet État de résidence était un paradis fiscal. Il a considéré que les mêmes conclusions devaient prévaloir en ce qui concerne l'application de la convention entre l'État de la source et l'État de résidence des associés.

77. Ainsi, dans cet exemple, les associés A et B devraient être considérés comme éligibles au bénéfice de la convention S-R au titre des dividendes du fait qu'ils sont l'un et l'autre imposables dans l'État R sur ces dividendes.

78. Comme indiqué précédemment, il ne faut cependant pas attendre des États qu'ils accordent le bénéfice d'une convention fiscale dans des cas où ils ne sont pas en mesure de vérifier si le demandeur est réellement éligible à ce bénéfice. Ainsi, si l'État P est un paradis fiscal auprès duquel l'État S ne peut obtenir des informations fiscales, l'application des dispositions de la convention S-R sera subordonnée à la possibilité pour l'État S d'obtenir toutes les informations nécessaires auprès des associés ou de l'État R. Dans des cas de ce genre, l'État S peut décider d'utiliser le mécanisme de remboursement pour l'application de la limitation de l'impôt prévue par l'article 10 même s'il applique normalement cette limitation directement au moment du paiement.

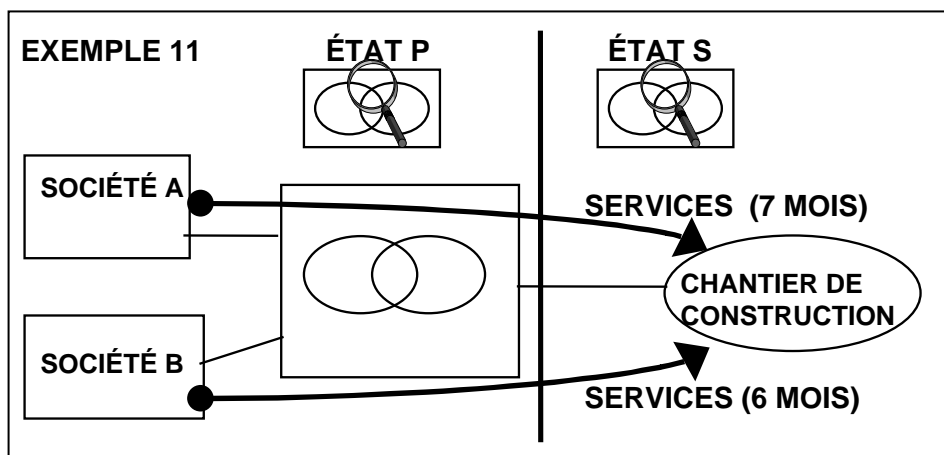
II.6 Application de la convention lorsque le bénéfice de ses dispositions dépend de certaines caractéristiques ou de certains attributs du contribuable

79. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 21 ci-dessus, les différences existant entre les États dans la manière d'appliquer l'approche de la transparence fiscale peuvent créer des difficultés pour l'application des conventions fiscales. Lorsqu'un État considère qu'une société de personnes n'a pas la qualité de résident parce qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt et que les associés sont soumis à l'impôt dans leur État de résidence sur leur part dans le revenu de la société de personnes, cet État est supposé appliquer les dispositions de la Convention comme si les associés avaient perçu le revenu directement de telle sorte que la classification du revenu en vue de l'application des règles d'imputation des articles 6 à 21 ne sera pas modifiée par le fait qu'il transite par la société de personnes.

80. Certaines difficultés peuvent toutefois survenir dans l'application des dispositions qui se réfèrent aux activités du contribuable, à la nature du contribuable ou à la relation entre le contribuable et une autre partie à une transaction. Les États peuvent avoir des opinions différentes sur la mesure dans laquelle il convient de ne pas tenir compte de l'existence de la société de personnes pour l'application de ces règles. Les sous-sections suivantes décrivent comment, de l'avis du Comité, certaines des dispositions des conventions devraient être appliquées à cet égard.

a) *Activités de construction*

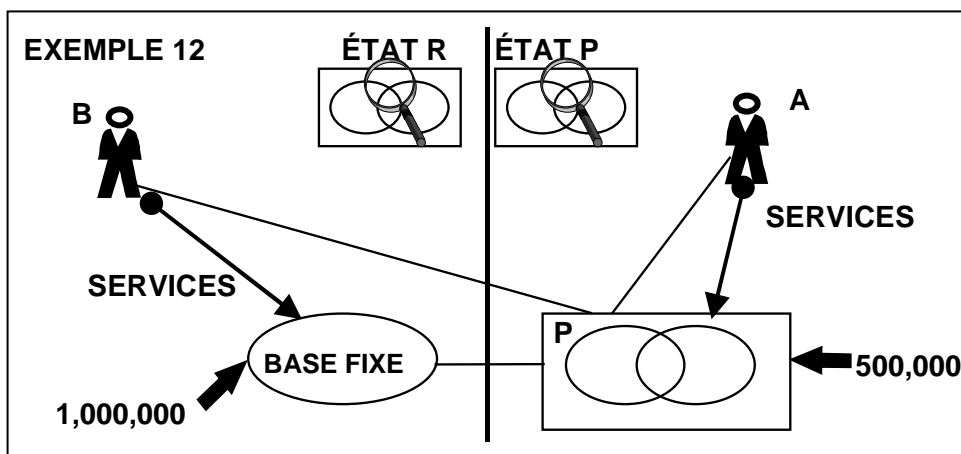
Exemple 11 : La Société A exerce une activité d'ingénierie et la société B une activité d'installation électrique. Les deux sociétés sont des résidents de l'État P. Elles ont constitué une société de personnes P dans l'État P en vue d'exécuter un contrat de conception et d'installation de l'équipement électrique d'une réacteur nucléaire en cours de construction dans l'État S. Dans le cadre des obligations de P en vertu du contrat, des employés de la Société A seront présents sur le site de construction entre le 1er janvier et le 10 juin et des employés de la Société B entre le 10 juin et le 1er février. Ces employés agiront dans l'exercice de ces activités en tant que salariés de leurs sociétés respectives lesquelles opéreront en qualité d'agents de la société de personnes.



81. Dans cet exemple, le Comité a conclu que les périodes passés sur le site par les deux associés doivent être agrégées au niveau de la société de personnes, ce qui conduit à un dépassement de la limite de 12 mois fixée au paragraphe 3 de l'article 5. L'entreprise mise en place par la société de personnes sera donc considérée comme ayant un établissement stable dans l'État S. Chacun des associés sera donc considéré comme ayant un établissement stable dans l'État S pour l'imposition de sa part dans les bénéfices d'exploitation réalisés par la société de personnes dans l'État S. Cette conclusion ne serait toutefois pas valable si la relation entre A et B recouvrait non une société de personnes, mais une coentreprise (*joint venture*) ou un consortium.

b) Revenu imputable à la base fixe d'une société de personnes

Exemple 12 : La société de personnes P qui a été constituée dans l'État P dispose d'une base fixe dans l'État R. L'associé A est un résident de l'État P et l'associé B un résident de l'État R. Ils ont convenu de diviser les bénéfices de la société de personnes en parts égales. P dégage un résultat de 1 500 000 au cours de l'exercice fiscal. Sur ce montant, 1 000 000 est imputable aux activités de services exercées par B à partir de la base fixe de l'État R, les 500 000 restants étant imputables aux activités de services de A dans l'État P. Les deux États considèrent les sociétés de personnes comme des entités transparentes.



82. Cet exemple pose la question de savoir dans quelle mesure il convient de ne pas tenir compte de l'existence d'une société de personnes transparente pour l'application des articles 7 et 14. Le Comité est convenu que, pour l'application de l'article 14, la base fixe de P dans l'État R devait être considérée comme une base fixe à la fois de A et de B et qu'il en est de même pour un établissement stable dans le cas de l'article 7.

83. Le Comité a examiné ensuite dans quelle mesure les activités de la société de personnes pourraient être attribuées de même à chacun des associés pour l'application du paragraphe 1 de l'article 14 qui exige que la personne en cause dispose d'une base fixe de façon habituelle «pour l'exercice de ses activités».

84. Deux opinions ont été exprimées. Selon la première, la référence à «ses activités» dans le paragraphe 1 de l'article 14 concerne les activités personnelles de chaque associé et les activités de la société de personnes ne peuvent être attribuées aux associés. Selon cette opinion, l'article 14 ne permettrait pas à l'État R d'imposer l'associé A sur sa part

du revenu imputable à la base fixe (500 000) dès lors que cette dernière n'était pas de façon habituelle à la disposition de A pour l'exercice de ses activités personnelles.

85. La majorité s'est toutefois ralliée à l'autre opinion selon laquelle les activités de la société de personnes devraient être attribuées entre les associés à due concurrence de la part de la base fixe qui est attribuée à chacun d'eux. Si l'on applique cette approche à l'exemple ci-dessus, l'État R sera autorisé en tant qu'État de la source à imposer les associés A et B sur leur part respective du revenu imputable à la base fixe installée sur son territoire. L'État R sera aussi autorisé, en tant qu'État de la résidence, à imposer la part de l'associé B dans tout autre revenu de la société de personnes. De même l'État P sera autorisé en tant qu'État de la source à imposer en totalité le revenu de la société de personnes imputable à la base fixe de cette dernière qui est installée sur son territoire.

86. Le Comité est conscient toutefois du fait que les cas que l'on rencontre dans la réalité sont rarement aussi simples que cet exemple. L'accord d'association peut attribuer de manière spécifique à certains associés le revenu perçu dans divers États. Les entités pouvant être considérées comme des sociétés de personnes à certaines fins peuvent ne pas l'être sur le plan fiscal. Un grand nombre de sociétés de personnes internationales accordent une autonomie considérable à la fois sur le plan financier et du point de vue de la gestion à leurs filiales nationales. Les contribuables et les autorités fiscales s'efforcent d'éviter des résultats qui ne seraient pas gérables sur le plan administratif.

87. Le Comité a décidé que ces questions seraient traitées de manière plus appropriée dans le contexte des travaux portant sur les questions relatives à l'article 14. Il a noté toutefois qu'il ne devrait pas exister de différence entre les résultats selon que l'article 7 ou l'article 14 est applicable et qu'une conclusion différente soulèverait des difficultés.

c) Détermination de l'«employeur» pour l'application de l'Article 15

88. Lorsqu'il a examiné la question de savoir si les sociétés de personnes ont la qualité de résident au sens des conventions fiscales, le Comité a abordé une question connexe résultant de la référence à la notion de résident dans l'alinéa 2b) de l'article 15. Ce dernier prévoit que les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État sont exonérées d'impôt dans ce dernier État si un certain nombre de conditions sont remplies. L'une de ces conditions est que l'employeur ne soit pas un résident de l'État dans lequel le revenu est perçu. L'application de cette règle peut soulever des difficultés lorsque l'employeur est une société de personnes.

89. Comme on l'a vu ci-dessus, une société de personnes considérée comme transparente du point de vue fiscal par un État contractant n'a pas la qualité de résident de cet État en vertu de l'article 4. Bien qu'une société de personnes qui est traitée comme une entité transparente puisse à l'évidence avoir la qualité d'«employeur» (en particulier

en vertu des définitions de ce terme incluses dans la législation interne de certains États, par exemple lorsque l'employeur est défini comme une personne assujettie à la taxe sur les salaires), l'application de la condition imposée par l'alinéa 2*b*) de l'article 15 au niveau de la société de personnes sans égard à la situation des associés serait totalement inopérante dès lors que la société de personnes ne peut en aucun cas avoir la qualité de résident du fait de son statut de transparence fiscale.

90. Le Comité a examiné ce problème dans le contexte de l'article 15 et à la lumière de l'objet et de la finalité des alinéas 2*b*) et 2*c*) de cet article. A son avis, les conditions imposées par ces alinéas visent à éviter l'imposition à la source des périodes de travail de courte durée dans la mesure où le revenu du travail n'est pas admis comme une dépense déductible dans l'État de la source du fait que l'employeur n'étant pas résident de cet État et n'y disposant pas d'un établissement stable n'est pas assujetti à l'impôt dans cet État. Ces alinéas peuvent aussi être justifiés par le fait qu'imposer des obligations de déduction à la source au titre de périodes de travail à court terme dans un État donné peut être considéré comme entraînant une charge administrative excessive lorsque l'employeur n'est pas résident de cet État et n'y dispose pas d'un établissement stable.¹

91. Sur cette base, le Comité a conclu qu'une interprétation conforme au contexte et à l'objet du paragraphe 2 de l'article 15 consisterait à considérer que l'alinéa 2*b*) se réfère, dans le cas des sociétés de personnes traitées comme des entités transparentes, aux associés de la société. Le Comité est donc favorable à une interprétation selon laquelle les concepts d'«employeur» et de «résident» figurant à l'alinéa 2*b*) sont appliqués au niveau des associés et non pas à celui de la société de personnes. Cette approche est en totale conformité avec celle proposée dans les paragraphes 81 et 85 ci-dessus selon laquelle certaines dispositions des conventions fiscales doivent être appliquées au niveau des associés et non à celui de la société de personnes afin d'éviter des résultats absurdes ou déraisonnables.

92. Le Comité est conscient du fait que cette interprétation serait à l'origine de difficultés lorsque les associés résident dans des États différents. Ces difficultés pourraient, toutefois, être traitées par la procédure amiable par référence, par exemple, à l'État dans lequel résident les associés qui détiennent la majorité des parts de la société de personnes (c'est-à-dire l'État dans lequel sera réclamée la part la plus importante de la déduction).

1. Voir l'opinion divergente de l'Allemagne en annexe II.

III. APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES PAR L'ÉTAT DE LA RÉSIDENCE

93. L'application des conventions fiscales par l'État de la résidence peut aussi soulever des difficultés lorsqu'on est en présence de sociétés de personnes, principalement en ce qui concerne l'article 23 relatif à l'élimination des doubles impositions. Le présent chapitre examine certaines de ces difficultés. La section III.1 est centrée sur le problème particulier des conflits de définition tandis que la section III.2 se concentre sur d'autres problèmes que les conflits d'imputation des revenus peuvent poser à l'État de résidence.

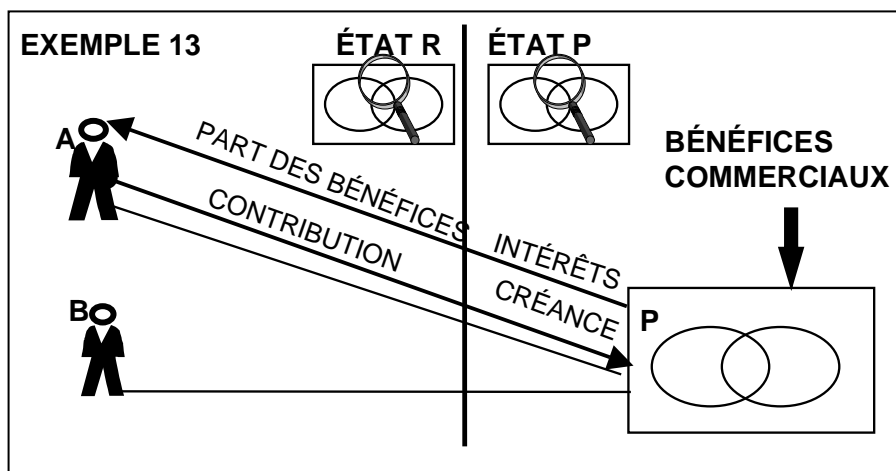
III.1 Conflits de qualification

a) Description du problème

94. Le Comité a constaté qu'un certain nombre de difficultés concernant l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes entraînent dans la catégorie générale de ce que l'on appelle les «conflits de qualification», dans lesquels l'État de la résidence et l'État de la source appliquent des articles différents de la convention en fonction de différences entre leurs droits internes. L'exemple 13 ci-après illustre un tel conflit.

95. La sous-section b) présente les conclusions auxquelles est parvenu le Comité. La sous-section c) examine différents cas de conflits de qualification mettant en jeu des sociétés de personnes sur la base de ces conclusions et présente la réponse à l'exemple 13 dans le paragraphe 119.

Exemple 13 : L'associé A consent un prêt à la société de personnes P, qui a été constituée dans l'État P où elle exerce une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable. P verse un intérêt à A. L'État P admet les prêts entre les associés et la société de personnes: en vertu de sa législation interne, il accorde à P une déduction fiscale au titre des intérêts. La législation interne de l'État R n'admet pas les prêts entre les associés et la société de personnes. Les deux États considèrent les sociétés de personnes comme transparentes et appliquent l'article 7 au revenu de P, mais l'État P applique l'article 11 aux paiements d'intérêt tandis que l'État R ne l'applique pas.



96. Dans cet exemple, tandis que l'associé A est certainement éligible au bénéfice de la convention R-P, il existe un désaccord entre les États P et R sur les dispositions de la convention qui sont applicables. L'État P, qui est celui de la source du revenu, applique son droit interne pour l'imposition du revenu perçu et versé par la société de personnes. Il considère, en conséquence, que l'associé A reçoit un intérêt de la société de personnes et que l'article 11 de la convention s'applique et limite à 10% le taux de l'impôt qu'il peut percevoir sur les intérêts. En vertu de la législation interne de l'État R, il n'existe aucun prêt et A ne perçoit donc aucun revenu d'intérêt. L'État R va, toutefois, considérer que le paiement effectué par P à A constitue la part de ce dernier dans les bénéfices d'exploitation distribués par la société de personnes qui a été imposée lors de sa réalisation en vertu de l'article 7.

97. La position de l'État P est conforme aux dispositions de la convention. Conformément à l'article 3, paragraphe 2, l'État P a interprété les mots «créances de toute nature» figurant au paragraphe 3 de l'article 11 en vertu de sa législation interne et en a conclu qu'un prêt consenti par un associé avait la qualité d'une créance sur laquelle des intérêts pouvaient être payés. Il a donc appliqué l'article 11 de la convention.

98. Les conséquences de la position prise par l'État P doivent, toutefois, être examinées en relation avec l'imposition de l'associé A dans l'État R. Il convient de distinguer, à cet égard, entre le cas dans lequel l'État R élimine la double imposition par la méthode de l'exemption et celui où il applique la méthode de l'imputation.

(i) L'État R utilise la méthode de l'exemption

99. En vertu du droit interne de l'État R, il n'existe pas de créance de l'associé A sur la société de personnes si bien que A ne perçoit pas d'intérêt dans l'État P. Si l'État R maintient cette position au regard de son obligation d'éliminer la double imposition en vertu de l'article 23A, il peut être amené à considérer que le paiement effectué à l'associé A constitue une distribution des bénéfices d'exploitation de la société de personnes qui est imputable à un établissement stable situé dans l'État P, laquelle représente un revenu qui doit être exempté en vertu du paragraphe 1 de l'Article 23A. Dans la mesure où l'État P aurait interprété la convention comme lui imposant l'obligation de limiter l'impôt qu'il perçoit à 10% du montant brut du paiement, il en résultera une absence partielle d'imposition (il y aurait absence totale d'imposition si l'article 11 de la convention R-P ne prévoyait aucune imposition à la source des intérêts).

100. Il convient de noter que, sans égard à la convention, l'État R pourrait être obligé d'exempter le revenu en vertu des règles de sa législation interne concernant l'élimination de la double imposition, lesquelles peuvent exiger l'adoption d'une autre approche. Il s'agit là, toutefois, d'un problème qui ne peut être résolu que par une modification de la législation fiscale interne de l'État R.

(ii) L'État R utilise la méthode de l'imputation

101. En vertu du droit interne de l'État R, il n'existe pas de créance de l'associé A sur la société de personnes si bien que A ne perçoit pas d'intérêt dans l'État P. Même si l'État R maintient cette position au regard de son obligation d'éliminer la double imposition en vertu de l'article 23A, il devrait imposer toute part du revenu de la société de personnes attribuée à A, ce qui permet d'éviter l'absence d'imposition.

b) Analyse de l'application des conventions fiscales dans les cas de conflits de qualification

102. Le Comité est convenu que pour traiter les conflits de qualification que rencontre l'État de la résidence, un point de départ utile est la reconnaissance du principe selon lequel la législation interne de l'État qui applique l'impôt régit l'ensemble des questions concernant les conditions d'imposition et l'entité entre les mains de laquelle le revenu est imposé. L'effet des conventions fiscales ne peut être que de limiter ou d'éliminer le droit

d'imposer des États Contractants. Dans le cas de l'État de la source, le droit d'imposer des éléments de revenu est limité par les dispositions des articles 6 à 21 du Modèle de Convention fiscale. Dans le cas de l'État de la résidence, bien que des dispositions telles que celles des articles 8 et 19 soient pertinentes, la principale restriction résultera des dispositions de l'article relatif à l'élimination des doubles impositions (article 23 du Modèle de Convention fiscale), en vertu duquel l'État de la résidence accepte soit d'exempter le revenu que l'État de la source peut imposer en application de la convention soit de consentir un crédit d'impôt au titre de l'impôt perçu dans l'État de la source sur cet élément de revenu.

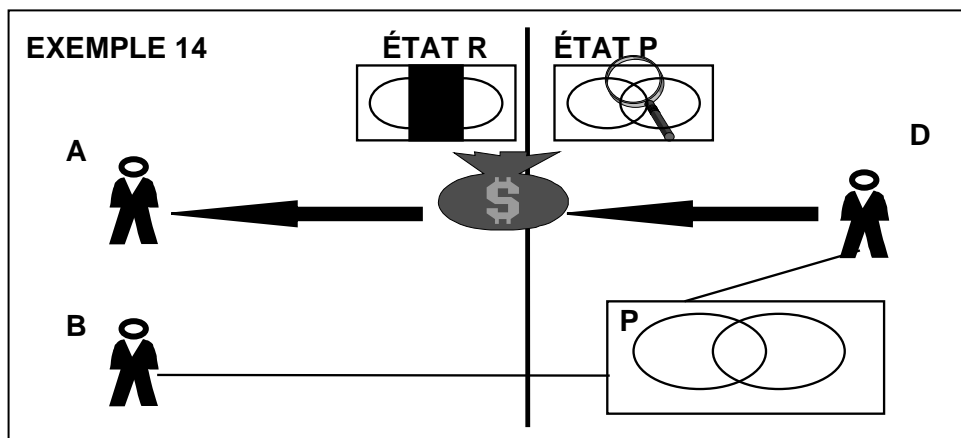
103. Lorsqu'il soumet à imposition un élément de revenu, l'État de la source applique donc sa législation interne sous réserve des restrictions et limitations qui lui sont imposées par les dispositions de ses conventions fiscales. La manière dont l'État de résidence qualifie un élément de revenu pour l'application de la convention n'a aucune incidence sur la façon dont cet élément de revenu est imposé par l'État de la source ainsi que sur la personne entre les mains de laquelle cet élément de revenu est imposé par ce dernier État. L'inverse n'est toutefois pas vrai. La manière dont l'État de la résidence élimine la double imposition va dépendre, dans une certaine mesure, des modalités d'application de la convention par l'État de la source.

104. La rédaction de l'article 23 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE est cruciale de ce point de vue. Cet article stipule qu'un allègement doit être accordé, soit par le système d'exemption, soit par le système d'imputation, aux éléments de revenu qui sont imposables par ailleurs «conformément aux dispositions de la convention». L'État de la résidence est donc tenu, en vertu de la convention, d'appliquer la méthode d'exemption ou d'imputation à tout élément de revenu dont la convention fiscale autorise l'imposition par l'État de la source.

105. L'interprétation des mots «conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables» doit être précisée à cet égard. Lorsque, en raison de différences entre les législations internes de l'État de la source et de l'État de la résidence, le premier applique à un élément de revenu particulier des dispositions de la convention qui diffèrent de celles que l'État de la résidence aurait appliquées à ce même élément de revenu, le revenu demeure imposé conformément aux dispositions de la convention, dans ce cas selon l'interprétation de l'État de la source. Dans ce cas, l'article 23 exige donc que l'allègement de la double imposition soit accordé par l'État de la résidence en dépit du conflit de qualification résultant de ces différences entre les droits internes.

106. L'exemple ci-après peut être utile pour illustrer les résultats de cette approche.

Exemple 14 : L'associé A, résident de l'État R, cède ses intérêts dans P à D, résident de l'État P, pour un montant qui excède la valeur ajustée de la part de A dans la société. En vertu de la législation interne de l'État R, ce dernier traite P comme une société et considère le gain comme une plus value en capital d'un de ses résidents. En vertu de la législation interne de l'État P, ce dernier considère P comme transparente sur le plan fiscal et considère le gain comme imputable à un établissement stable situé sur son territoire.



107. Dans cet exemple, l'État P considère donc que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes constitue, pour l'application de sa convention avec l'État R, la cession par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes qui peut être imposée par l'État P en application des paragraphes 1 ou 2 de l'article 13. L'État R, qui traite la société de personnes comme une société, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions qui ne peut pas être imposée par l'État P en vertu du paragraphe 4 de l'article 13. Dans ce cas, le conflit de qualification résulte exclusivement de la différence de traitement des sociétés de personnes dans la législation interne des deux États et l'État P doit être considéré par l'État R comme ayant imposé la plus-value de cession «conformément aux dispositions de la convention» pour l'application de l'article 23. L'État R doit donc accorder une exemption ou un crédit d'impôt en vertu de l'article 23 du Modèle de Convention fiscale en dépit du fait qu'en vertu de son droit interne, il traite la plus-value de cession comme un revenu provenant de la cession d'actions d'une société par actions et que si la définition du revenu par l'État P était conforme à celle de l'État R, ce dernier n'aurait pas à accorder d'allègement au titre de l'article 23. Aucune double imposition ne sera donc constatée dans ce cas.

108. Ceci ne signifie pas que la rédaction de l'article 23 exige de l'État de la résidence qu'il élimine la double imposition dans tous les cas où l'État de la source a soumis à imposition un élément de revenu en appliquant une disposition de la convention qui est différente de celle que l'État de la résidence considère comme applicable. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, si, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, l'État P considère que la société de personnes a exercé une activité par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires alors que l'État R soutient qu'il y a lieu d'appliquer le paragraphe 4 parce que la société de personnes n'a pas d'installation fixe d'affaires dans l'État P, la dispute porte sur la question de savoir si l'État P a imposé le revenu conformément aux dispositions de la convention. La même question peut se poser si l'État P, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, a interprété les mots «qui font partie de l'actif...» comme couvrant certains actifs qui ne seraient pas entrés dans le champ d'application de cette disposition selon l'interprétation donnée par l'État R. Ces conflits qui résultent de différences d'interprétation des faits ou des dispositions de la convention doivent être distingués des conflits de qualification décrits dans le paragraphe ci-dessus qui résultent non pas de différences d'interprétation de dispositions de la convention mais de différences entre les législations internes. Dans le premier cas, l'État de la résidence peut soutenir que l'État de la source n'a pas appliqué son impôt conformément aux dispositions de la convention si cette application a été basée sur ce que l'État de la résidence considère comme une interprétation erronée des faits ou de la convention. Les États devraient utiliser les dispositions de l'article 25 (procédure amiable), et en particulier de son paragraphe 3, pour résoudre les conflits de ce type lorsque les différences d'approche conduiraient à une double imposition.

109. Par ailleurs, les mots «conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables» doivent aussi être interprétés par rapport à des cas possibles de double exemption dans lesquels sont impliqués des États de résidence qui adoptent la méthode d'exemption. Lorsque l'État de la source considère que les dispositions de la convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu qu'il aurait normalement imposé, l'État de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'État de la source conformément aux dispositions de la convention même s'il aurait lui-même appliqué la convention de manière différente afin d'imposer ce revenu s'il avait été l'État de la source. L'État de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition.

110. Cette situation peut être illustrée par référence aux faits de l'exemple ci-dessus. Une activité est exercée par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires dans l'État P par une société de personnes établie dans cet État et un associé, résident dans l'État R, aliène ses intérêts dans cette société. On modifie, toutefois, les faits de l'exemple en supposant que l'État P traite la société de personnes comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme transparente du point de vue fiscal; on suppose par

ailleurs que l'État R applique la méthode d'exemption. L'État P, qui traite la société de personnes comme une société par actions, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions qu'il ne peut pas imposer en vertu du paragraphe 4 de l'article 13. L'État R estime, pour sa part, que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes aurait dû être imposée par l'État P car elle représente la cession par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes à laquelle les paragraphes 1 ou 2 de l'article 13 seraient applicables. Pour déterminer s'il a l'obligation d'exempter le revenu en vertu du paragraphe 1 de l'article 23A, l'État R devrait cependant considérer que, eu égard à la manière dont s'appliquent les dispositions de la convention par rapport au droit interne de l'État P, le revenu n'est pas imposable par l'État P conformément aux dispositions de la convention. L'État R n'est donc pas obligé d'exempter le revenu.

111. Ces cas ne doivent pas être confondus avec ceux dans lesquels les dispositions d'une convention accordent à l'État de la source le droit d'imposer un élément de revenu mais ce dernier n'est pas imposable en vertu de la législation interne de cet État. Dans ce cas, l'État de la résidence doit néanmoins exempter cet élément de revenu en application des dispositions du paragraphe 1 de l'article 23A (voir le paragraphe 34 des commentaires sur l'article 23).

112. D'autres cas qu'il convient de distinguer sont ceux dans lesquels la double exemption découle de désaccords entre l'État de la résidence et l'État de la source quant à l'interprétation des dispositions de la convention. Dans ces cas, l'État de la résidence n'admet pas que l'État de la source soit empêché, de par sa législation interne, d'imposer l'élément de revenu. L'État de la résidence soutient donc que dans la mesure où son interprétation de la convention est correcte, il doit accorder une exemption. À l'inverse, l'État de la source affirme que si son interprétation de la convention est la bonne, il ne peut pas imposer le revenu et l'État de la résidence ne doit donc pas accorder une exemption. Un problème similaire peut se poser en cas de divergence dans l'interprétation des faits.

113. Le Comité a décidé que la meilleure manière de traiter ces cas de double exemption consisterait à ajouter à l'article 23A une disposition prévoyant que l'État de la résidence n'a pas à accorder d'exemption dans ces cas. Une telle disposition traiterait les cas de double exemption résultant de différences d'interprétation des dispositions de la convention ou des faits. Le Comité a donc décidé d'ajouter le paragraphe suivant à l'article 23A du Modèle de Convention fiscale :

«4. Les dispositions de l'article 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État Contractant applique les dispositions de la convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu.»

114. Cette disposition ne s'appliquerait que dans la mesure où l'État de la source a appliqué les dispositions de la convention pour exempter un élément de revenu ou de fortune ou a appliqué les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à un élément de revenu. Elle ne s'appliquerait donc pas lorsque l'État de la source considère qu'il peut imposer un élément de revenu ou de fortune conformément aux dispositions de la convention mais que cet élément n'est pas effectivement imposé en vertu des dispositions de la législation interne de cet État. De même, lorsque l'État de la résidence et l'État de la source divergent non seulement sur la qualification du revenu mais aussi sur son montant, le paragraphe 4 ne s'applique qu'à la part du revenu que l'État de la source exonère en application de la convention ou auquel cet État applique le paragraphe 2 de l'article 10 ou 11.

115. Les observations qui précèdent concernent la position de l'État de résidence lorsque la rédaction des dispositions de la convention bilatérale concernant l'élimination de la double imposition est similaire à celle de l'article 23 du Modèle de Convention fiscale. Si, toutefois, la rédaction est différente de celle utilisée dans le Modèle de Convention, le résultat peut également être différent.

116. Une variante souvent observée dans les conventions bilatérales est celle consistant à commencer l'article sur l'élimination de la double imposition par les mots «la double imposition sera éliminée comme suit: [...]». Lorsqu'une telle formule est utilisée, les conclusions présentées dans les paragraphes précédents sont renforcées puisque ces mots indiquent clairement que l'article n'est destiné à s'appliquer qu'en cas de double imposition et que le meilleur moyen de remplir l'obligation imposée aux États contractants d'éviter la double imposition sera d'adopter l'approche définie dans la présente section.

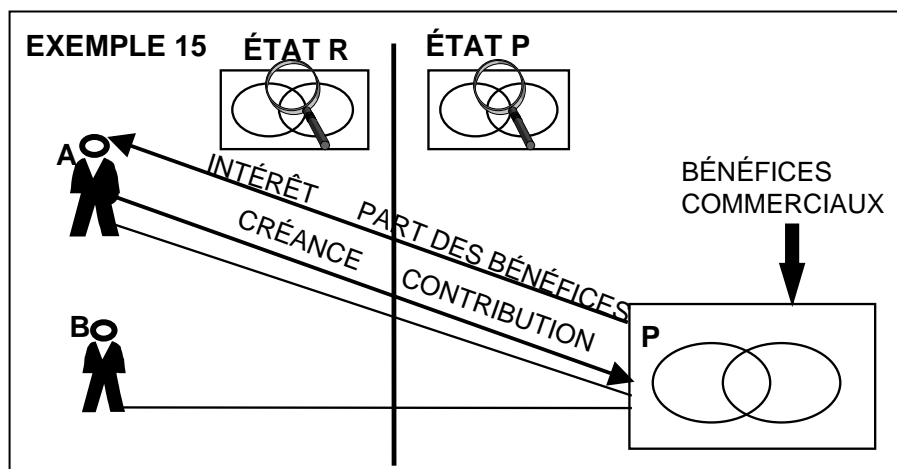
117. Dans certaines conventions, l'article relatif à l'élimination de la double imposition inclut une référence expresse à la législation interne, exigeant, par exemple, que les crédits au titre des impôts perçus à l'étranger soient accordés sous réserve des dispositions de la législation interne concernant l'imputation sur l'impôt interne de l'impôt payable dans l'autre État mais sans affecter pas le principe général contenu dans l'article. Bien que l'effet de ces dispositions doive être déterminé sur la base de leur rédaction précise, une formulation de ce genre, qui prévoit que la référence au droit interne ne doit pas affecter le principe contenu dans l'article de la convention, permet généralement l'application des conclusions des paragraphes précédents. Toutefois, dans certaines conventions, la référence au droit interne ne comporte pas une telle limitation à l'égard des incompatibilités pouvant exister entre le droit interne et les règles de la convention au moment de la signature de cette dernière. Afin d'éviter toute confusion, les États contractants pourraient juger utile de préciser dans quelle mesure la législation interne prévaudra dans des situations, existant au moment de l'entrée en vigueur de la convention, où la disposition du droit interne peut être considérée comme incompatible avec le «principe général» de l'élimination de la double imposition.

c) *Cas de conflits de qualification impliquant des sociétés de personnes*

118. On examinera, dans les paragraphes suivants, comment sont appliqués les principes généraux développés dans la sous-section précédente dans certains cas de conflits de qualification impliquant des sociétés de personnes.

119. En commençant par l'exemple 13 (dont les faits sont présentés dans la sous-section a), il faut conclure que l'absence partielle d'imposition mentionnée au paragraphe 99 ci-dessus sera évitée dès lors que l'État R ne sera pas obligé d'exempter ce que l'État P considère comme un intérêt: on peut dire, en effet, que l'État P peut, en vertu de sa législation interne, imposer cette part du revenu de la société de personnes en vertu du paragraphe 2 de l'article 11. L'État R appliquera dans ce cas la méthode d'imputation, soit au titre de l'article 23A, paragraphe 2 (méthode d'exemption) soit au titre du paragraphe 1 de l'article 23B (méthode d'imputation).

Exemple 15 : *Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 13 mais le traitement du prêt dans les États P et R est inversé. L'associé A consent un prêt à la société de personnes P, qui a été constituée dans l'État P où elle exerce une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable. P verse un intérêt à A. L'État R admet les prêts entre les associés et la société de personnes tandis que l'État P ne les admet pas. Les deux États considèrent les sociétés de personnes comme transparentes et appliquent l'article 7 au revenu de P, mais l'État R considère que l'article 11 doit s'appliquer aux paiements d'intérêts effectués à l'associé A.*



120. Cet exemple est le reflet du conflit de qualification présenté dans l'exemple 13. L'État P, en tant qu'État de la source du revenu, décide que le paiement constitue une distribution de la part de l'associé A dans les bénéfices d'exploitation de la société de

personnes et que l'article 7 de la convention s'applique et lui permet d'imposer cette part sans restriction. L'État R, en revanche, considère que le paiement effectué par P à A constitue un paiement d'intérêt soumis aux règles de l'article 11.

121. Ici encore, la position de l'État P est conforme aux dispositions de la convention. En vertu du paragraphe 2 de l'article 3, l'État P a interprété les mots «créances de toute nature», qui figurent au paragraphe 3 de l'article 11, conformément à sa législation intérieure et a conclu que la contribution financière de l'associé A n'avait pas la qualité d'une créance pour déterminer si le paiement constituait un intérêt.

122. Du fait que les articles 23A et 23B prévoient tous deux l'application de la méthode d'imputation aux intérêts, on peut soutenir que les conséquences de cette position pour l'État R seront les mêmes que cet État élimine la double imposition principalement par la méthode de l'exemption ou par celle de l'imputation. En vertu de la législation intérieure de l'État R, il existe une créance et l'associé A perçoit un intérêt dans l'État P. Si l'État R maintient cette position pour évaluer son obligation d'éliminer la double imposition en vertu des articles 23A et 23B, il peut être amené à considérer que le paiement effectué à l'associé A est un intérêt qu'il peut imposer sous réserve d'accorder un crédit au titre de tout impôt perçu par l'État P conformément au paragraphe 2 de l'article 11. Si la convention ne permet pas l'imposition à la source des intérêts, cette approche se traduira par une double imposition. Si la convention reprend l'article 11 du Modèle de Convention fiscale, l'application, dans le cadre de cette approche, du paragraphe 2 de l'article 23A ou du paragraphe 1 de l'article 23B conduira probablement à une certaine double imposition dans la mesure où l'État R ne peut accorder un crédit qu'au titre de la partie de l'impôt de l'État P qu'il considère comme ayant été appliquée conformément à l'article 11, c'est-à-dire 10% du paiement effectué.

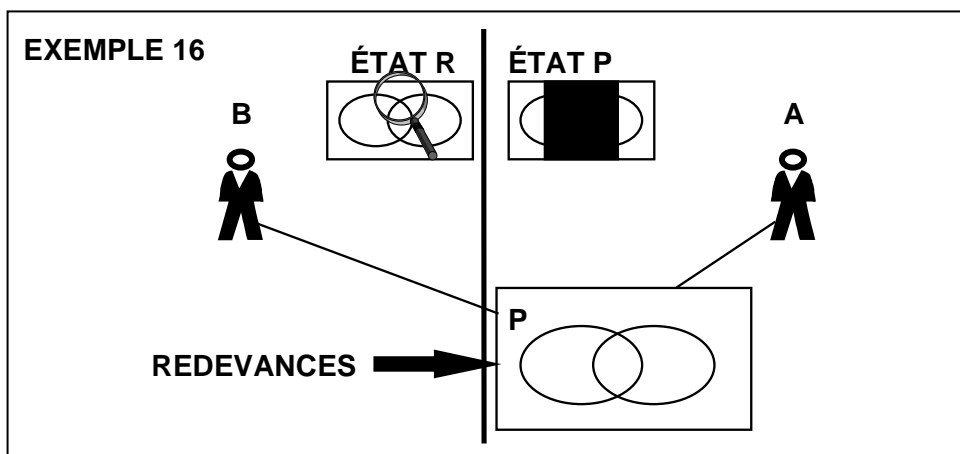
123. Ce résultat sera toutefois évité sur la base des principes développés dans la sous-section b), du fait que l'État R sera obligé soit d'exempter ce qu'il considère comme constituant un intérêt (s'il applique la méthode d'exemption) soit d'accorder un crédit égal au montant total de l'impôt perçu par l'État P sur cet élément de revenu (s'il applique la méthode d'imputation). En effet, l'impôt perçu par l'État P l'a été conformément aux dispositions de l'article 7 de la convention, en prenant en compte la définition du revenu découlant de la législation interne de l'État P.

III.2 Problèmes résultant de conflits d'imputation du revenu

124. Comme on l'a vu dans la section II, les conflits d'imputation du revenu peuvent résulter du fait que les États contractants classent la même entité de manière différente, l'un la considérant comme une société de personnes et l'autre non, ou qu'un des États considère les sociétés de personnes comme des entités imposables tandis que l'autre les considère comme transparentes sur le plan fiscal. Ces conflits dans lesquels le revenu est

imposé par les deux États entre les mains de contribuables différents créent des problèmes particuliers pour l'État de la résidence. Ces problèmes sont examinés dans les exemples suivants.

Exemple 16 : *P est une société de personnes établie dans l'État P. L'associé B est un résident de l'État R tandis que l'associé A est un résident de l'État P. L'État P traite la société de personnes comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme transparente. P perçoit dans l'État R des redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable . P dispose d'un bureau dans l'État P et peut donc être considéré comme y disposant d'un établissement stable.*



125. Dans cet exemple, P a la qualité de résident de l'État P en tant que personne «assujettie à l'impôt» dans cet État en vertu de la législation de ce dernier. Il est évident, en vertu de l'article 12 de la convention R-P que l'État R ne peut pas imposer la société de personnes sur les redevances. L'État R souhaiterait, toutefois, imposer l'associé B, un résident, sur sa part du revenu de la société de personnes.

126. Certains délégués ont considéré que la convention R-P empêchait l'État R d'appliquer un impôt dans cette situation. Sur la base du paragraphe 1 de l'article 12 qui prévoit que les redevances provenant de l'État R et payées à un résident de l'État P ne sont imposables que dans ce dernier État si ce résident en est le bénéficiaire effectif, ils ont soutenu que parce que la société de personnes a la qualité de résident de l'État P et est le bénéficiaire effectif des redevances, les conditions du paragraphe sont remplies et les redevances ne peuvent être imposées que dans l'État P. Les délégués qui ont adopté cette interprétation ont donc conclu que sauf si le cas tombait dans le champ d'application de règles SEC (sociétés étrangères contrôlées) ou si la convention incluait

une disposition spéciale autorisant l'État R à imposer ses résidents dans des circonstances semblables (par exemple une disposition spécifique applicable aux sociétés de personnes ou une clause dite «de sauvegarde» telle que celle que l'on trouve dans les conventions conclues par les États-Unis), la convention empêcherait l'État R d'imposer l'associé B sur sa part des redevances.

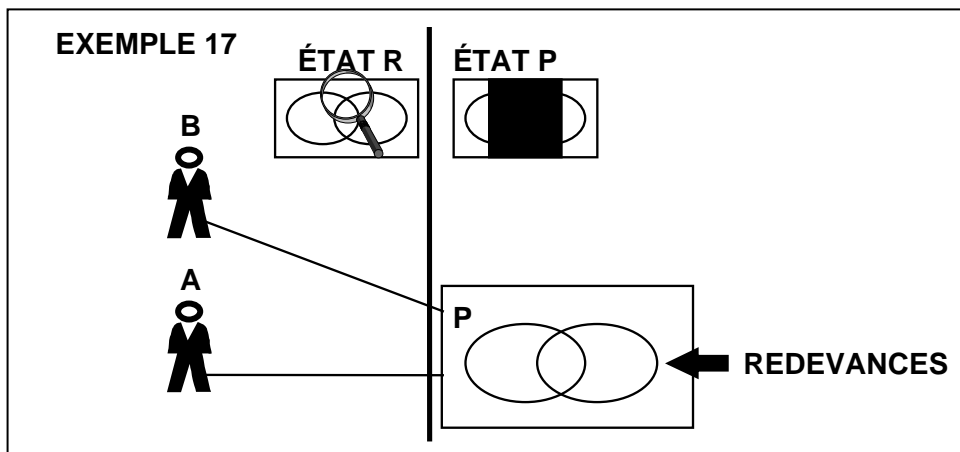
127. La majorité a toutefois rejeté cette position. L'État R, lorsqu'il impose l'associé B, impose son propre résident sur un revenu perçu sur son territoire. L'article 12 de la convention n'affecte pas l'imposition qui est basée sur la résidence mais seulement celle qui est basée sur la source. Lorsqu'il applique la convention, l'État R peut considérer, en fait, sur la base des principes énoncés dans les exemples précédents, que du point de vue de l'imposition dans cet État, l'associé B a reçu le paiement de sa part des redevances si bien que la limitation résultant de l'article 12 n'est pas applicable du fait que cet article ne s'applique que lorsque les redevances provenant d'un État ont été payées à un résident de l'autre État.

128. Le Comité a par conséquent décidé de modifier les commentaires sur l'article 1 en y ajoutant le paragraphe suivant :

« Lorsqu'une société de personnes est considérée comme un résident d'un État contractant, les dispositions de la convention qui limitent le droit de l'autre État contractant d'imposer la société de personnes sur son revenu ne sont pas applicables lorsqu'il s'agit de limiter le droit de cet autre État d'imposer les associés de la société de personnes qui sont ses propres résidents sur leur part du revenu de cette dernière. Certains États souhaiteront peut-être inclure dans leurs conventions une disposition confirmant expressément le droit des États contractants de soumettre à l'impôt les associés résidents sur leur part du revenu d'une société de personnes qui est considérée comme un résident de l'autre État».

129. Puisque le droit d'imposer l'associé B sur sa part du revenu de la société de personnes découle pour l'État R du fait que l'associé est résident de cet État, l'État R doit aussi lui accorder le bénéfice des dispositions de l'article 23. Le fait que la société de personnes dispose d'un établissement stable dans l'État P est sans effet à cet égard puisque, comme on l'a vu dans la sous-section b), l'impôt perçu par l'État P l'est conformément aux dispositions de la convention dès lors que l'État P est autorisé à imposer la société de personnes P en tant que résidente. L'application de l'article 23 par l'État R peut toutefois soulever certaines difficultés du fait que l'État P va prélever son impôt sur la société de personnes et non pas sur les associés et du fait que l'impôt peut être perçu à la fois lorsque le revenu est réalisé et lorsqu'il est distribué (c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une retenue à la source sur la distribution que l'État P peut considérer comme un dividende). Ces difficultés sont examinées ci-après dans l'exemple 18.

Exemple 17 : *P* est une société de personnes établie dans l'État *P*. *A* et *B* sont les associés de la société et résident dans l'État *R*. L'État *P* traite *P* comme une entité imposable tandis que l'État *R* la traite comme transparente. *P* perçoit dans l'État *P* des revenus de redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable situé dans cet État.



130. Cet exemple concerne une situation de fait similaire à celle décrite dans l'exemple précédent mais du point de vue de l'État de la résidence de la société de personnes, c'est-à-dire l'État *P*. Dans cet exemple, l'État *P* soumettrait à l'impôt les redevances entre les mains de la société de personnes en vertu de sa législation interne. De son point de vue, *P* est un contribuable résident qui est, en tant que tel, assujéti à l'impôt sur ses revenus provenant de l'État *P*. L'article 12 de la convention ne serait donc pas applicable du fait que les redevances proviennent de l'État *P* et sont versées à un résident de cet État. Toutefois, du fait que l'État *R* impute le revenu aux associés *A* et *B*, ces derniers sont également assujétiés à l'impôt sur les redevances dans l'État *R* en tant que résidents. Il y aurait donc dans cette situation double imposition du même élément de revenu en raison de règles d'imputation différentes.

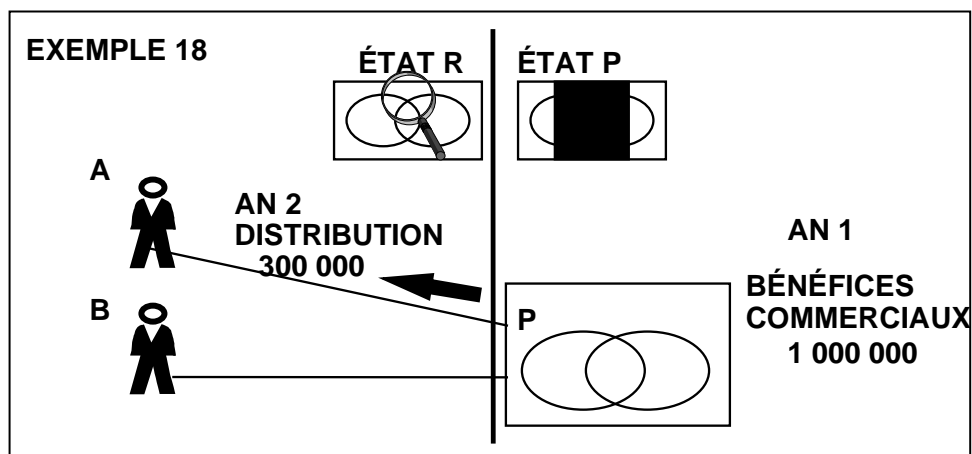
131. La majorité a été d'avis que, nonobstant les principes généraux examinés dans la section II.5 qui exigeraient que l'État de la source prenne en considération le régime appliqué au revenu dans l'État de résidence des associés, l'État *P* ne verrait pas, dans cette situation, ses droits d'imposer limités par la convention *P*-*R*. La situation constitue, selon eux, une affaire purement interne du point de vue de l'État *P*, lequel soumet simplement à imposition le revenu de source interne d'un contribuable résident, droit qu'aucune clause de la convention ne peut limiter. Le fait qu'il en résulte une double

imposition du fait de différences d'imputation du revenu entre les États R et P n'est pas une raison pour limiter le droit de ce dernier d'imposer ses résidents.

132. Certains délégués continueraient, toutefois, à appliquer le principe selon lequel l'État P, dans l'application de la convention, devrait prendre en compte le fait que l'État R, en vertu de ses règles d'imputation du revenu, impose ce revenu entre les mains des associés A et B. Leur position serait que l'État P est obligé d'éliminer la double imposition potentielle en appliquant l'article 12 afin d'exempter le revenu entre les mains des associés, laissant ainsi le droit exclusif d'imposer à l'État R.

133. Si P continue à imposer le revenu entre les mains de P, l'application possible de l'article 23 est examinée dans la section III.1.

Exemple 18 : *Au cours de l'année 1, P, qui est établi dans l'État P et y dispose d'un établissement stable, réalise un bénéfice de 1 million. Au cours de l'année 2, P distribue à A, un résident de l'État R, sa part du bénéfice réalisé dans l'année 1 (300 000). En vertu de la législation interne de l'État P, P est une société et les bénéfices seront imposés au cours de l'année 1 au taux de 40% (400 000). Au cours de l'année 2, une retenue à la source supplémentaire (de 30 000) sur le bénéfice distribué à A (considéré comme un dividende) serait perçue. En vertu de la législation interne de l'État R, P est transparente sur le plan fiscal et l'État R imposerait A au cours de l'année 1 sur sa part des bénéfices de P (500 000). L'État R considérerait la distribution de l'année 2 comme sans effet sur le plan fiscal.*



134. Dans cet exemple, le conflit d'imputation du revenu qui résulte de la différence de traitement de la société de personnes par les États R et P soulève les diverses difficultés suivantes au regard de l'élimination de la double imposition par l'État R :

- le fait que l'État P impose deux événements différents (la réalisation des bénéfices et leur distribution) tandis que l'État R n'impose qu'un seul événement (la réalisation des bénéfices) ;
- le décalage dans le temps qui résulte du fait que l'État P impose le bénéfice distribué au cours de l'année 2 tandis que l'État R perçoit son impôt au cours de l'année 1 ;
- le fait que l'impôt de l'État P perçu au moment où les bénéfices sont réalisés est payé par la société de personnes tandis que l'impôt de l'État R est perçu sur les associés.

135. La première difficulté concerne la question de savoir si l'État R devrait accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État P lors de la distribution. Cette question concerne aussi bien les États qui appliquent la méthode d'exemption que ceux qui appliquent la méthode d'imputation. Si l'État R applique la méthode d'exemption, il doit s'abstenir d'imposer les bénéfices d'exploitation réalisés par la société de personnes dans l'État P au cours de l'année 1 (il a, évidemment, le droit de tenir compte du revenu exclu pour déterminer le taux de l'impôt applicable au solde du revenu de A en application du paragraphe 3 de l'article 23A). S'il applique la méthode d'imputation, il doit accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État P sur ces bénéfices au cours de l'année 1. Dans les deux cas, toutefois, la convention exige théoriquement qu'il accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur le bénéfice distribué, un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État P sur cette distribution (paragraphe 2 de l'article 23A et paragraphe 1 de l'article 23B).

136. Toutefois, du fait que l'État R n'impose pas le bénéfice distribué, il n'existe aucun impôt perçu par cet État sur lequel imputer l'impôt prélevé par l'État P sur cette distribution. Bien que la convention permette à l'État R d'imposer le bénéfice distribué au cours de l'année 2, une telle imposition serait incompatible avec le régime appliqué par cet État aux sociétés de personnes et n'est donc pas admise par sa législation interne. En vertu de cette dernière, le revenu ne peut être imposé (sous réserve d'un allègement éventuel de la double imposition) qu'au cours de l'année où il est réalisé, c'est-à-dire l'année 1. La manière dont sont exercés les droits d'imposer conférés par une convention est, évidemment, une question relevant du droit interne.

137. Il convient de distinguer clairement la réalisation des bénéfices et leur distribution. L'État R, s'il applique la méthode d'exemption, doit exonérer d'impôt la réalisation des bénéfices au cours de l'année 1 et il n'est donc pas habilité, en vertu de la convention, à imposer les bénéfices au moment de leur réalisation sur la base que ceux-ci pourraient être imposés en application de l'article 10 lors de leur distribution. De même,

on ne peut attendre de l'État R (s'il applique la méthode d'imputation) qu'il accorde un crédit sur l'impôt qu'il perçoit lors de la réalisation du bénéfice au titre de l'impôt perçu par l'État P lors de sa distribution.

138. Une fois admis le fait que l'État R n'a pas imposé le bénéfice lors de sa distribution, la seconde difficulté, c'est-à-dire le décalage temporel, devient sans objet. Bien que les décalages temporels créent souvent, à l'égard des crédits d'impôt étrangers, des difficultés qui conduisent les États à adopter des règles autorisant le report en arrière ou en avant des crédits inutilisés, la question ne se pose pas dans cet exemple puisqu'il n'y a pas de double imposition au niveau de la distribution.

139. La troisième difficulté ne concerne que les États qui appliquent la méthode d'imputation: elle résulte du fait que les deux États soumettent le même revenu à l'impôt mais sur différents contribuables. La question est donc de savoir si l'État R qui impose l'associé A sur sa part des bénéfices de la société de personnes est obligé, en vertu de la convention, d'accorder un crédit au titre de l'impôt à la source perçu par l'État P sur la société de personnes P qui est considérée par cet État comme une entité distincte. La réponse à cette question doit être affirmative. Dans la mesure où l'État R attribue le revenu de la société de personnes aux associés en vue d'imposer ces derniers, il doit être cohérent et attribuer aux associés l'impôt payé par la société de personnes afin d'éliminer la double imposition résultant de l'imposition des associés. En d'autres termes, si l'on ne tient pas compte du statut de société conféré à la société de personnes par l'État P pour l'imposition de la part des bénéfices, il est nécessaire de l'ignorer aussi lorsqu'il s'agit d'ouvrir droit au crédit d'impôt au titre de l'impôt étranger.

ANNEXE I : PROPOSITIONS DE MODIFICATIONS DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

Les propositions de modifications du Modèle de Convention fiscale qui suivent sont celles qui résultent du rapport (les modifications au texte existant sont indiquées en caractères *italiques gras* et en caractères biffés) :

Articles du Modèle

1. Ajouter le paragraphe 4 suivant à l'article 23 A du Modèle de Convention :

«4. Les dispositions de l'article 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État Contractant applique les dispositions de la convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu.»

Commentaires

2. Supprimer les paragraphes 2 à 6 des commentaires sur l'article 1 et les remplacer par les suivants :

«2. Les droits internes diffèrent en matière de traitement appliqué aux sociétés de personnes. Ces différences créent diverses difficultés dans l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes. Ces difficultés sont analysées dans le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé «L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes» dont les conclusions ont été incorporées dans les commentaires sur cet article et sur d'autres dispositions du Modèle de Convention fiscale.

3. *[ANCIEN PARA. 2 EN PARTIE] Comme indiqué dans ce rapport, une source principale de difficultés tient au fait que certains pays traitent les sociétés de personnes comme des entités imposables (quelquefois même comme des sociétés) alors que d'autres pays adoptent ce que l'on peut appeler l'approche de la transparence fiscale en vertu de laquelle il n'est pas tenu compte de l'existence de la société de personnes du point de vue fiscal et les différents associés sont imposés individuellement sur leur part du revenu de la société de personnes.*

4. *Une première difficulté concerne la mesure dans laquelle les sociétés de personnes sont, en tant que telles, éligibles aux avantages résultant de la convention. En vertu de l'article 1, seules les personnes qui sont résidentes des États contractants sont éligibles aux avantages de la convention conclue par ces États. Bien que le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 3 explique pourquoi la société de personnes constitue une personne, elle n'a pas nécessairement la qualité de résident d'un État contractant au sens de l'article 4.*

5. *[ANCIEN PARA. 3 EN PARTIE] Lorsqu'une société de personnes est traitée comme une société ou imposée de la même manière, on peut raisonnablement soutenir que cette société est un résident de l'État contractant qui impose la société de personnes selon les principes mentionnés au paragraphe 1 de l'article 4, qu'elle entre donc dans le champ d'application de la convention et peut en bénéficier et elle peut donc bénéficier de la Convention. Toutefois, lorsque la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal, elle n'est pas «assujettie à l'impôt» dans cet État au sens du paragraphe 1 de l'article 4 et ne peut donc pas être un résident de cet État pour l'application de la convention. Dans ce cas, l'application de la convention serait refusée à la société de personnes elle-même sauf si une règle spéciale couvrant les sociétés de personnes était incluse dans la convention. Lorsque l'application de la convention est ainsi refusée, les associés sont éligibles, à concurrence de leur part du revenu de cette dernière, aux avantages des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents dans la mesure où leur part du revenu de la société de personnes leur est attribuée pour fins d'imposition dans leur État de résidence (voir le paragraphe 8.2 des commentaires sur l'article 4).*

6. *La relation entre l'éligibilité de la société de personnes aux avantages des dispositions de la convention et celle des associés soulève d'autres questions.*

6.1 *Une de ces questions est celle de l'effet que peut avoir sur l'imposition des associés l'application des dispositions de la convention à une société de personnes. Lorsqu'une société de personnes est considérée comme un résident d'un État contractant, les dispositions de la convention qui limitent le droit de l'autre État contractant d'imposer la société de personnes sur son revenu ne sont pas applicables lorsqu'il s'agit de limiter le droit de cet autre État d'imposer les associés de la société de personnes qui sont ses propres résidents sur leur part du revenu de cette dernière. Certains États souhaiteront peut-être inclure dans leurs conventions une disposition confirmant expressément le droit des États contractants de soumettre à l'impôt les associés résidents sur leur part du revenu d'une société de personnes qui est considérée comme un résident de l'autre État.*

6.2 *Une autre question est celle de l'effet des dispositions de la convention sur le droit d'un État contractant de soumettre à l'impôt le revenu perçu sur son territoire lorsque l'éligibilité aux avantages des dispositions d'une ou plusieurs conventions est différente pour les associés et pour la société de personnes. Lorsque, par exemple, l'État de la source considère une société de personnes nationale comme transparente sur le plan fiscal et impose par conséquent les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, un associé qui est un résident d'un État qui soumet les sociétés de personnes à l'impôt en tant que sociétés par actions ne pourrait pas demander à bénéficier des dispositions de la convention entre les deux États au titre de la part du revenu de la société de personnes que l'État de la source impose entre les mains de cette dernière puisque ce revenu, quoiqu'imputé à la personne qui réclame les avantages de la convention par le droit interne de l'État de la source, ne l'est pas pour la détermination de l'assujettissement à l'impôt sur cet élément de revenu dans l'État de résidence de cette personne.*

6.3 *Les résultats décrits dans le paragraphe précédent devraient avoir cours même si, en vertu du droit interne de l'État de la source, la société de personnes n'était pas considérée comme transparente sur le plan fiscal mais comme une entité autonome imposable à laquelle le revenu serait imputé, à condition qu'elle ne soit pas effectivement considérée comme un résident de l'État de la source. Cette conclusion est basée sur le principe en vertu duquel l'État de la source doit prendre en compte, en tant que faisant partie du contexte factuel dans lequel la convention doit être appliquée, la manière dont un élément de revenu perçu sur son territoire est traité dans l'État dont la personne qui réclame les avantages des dispositions de la convention est un résident. Les États qui ne pourraient pas accepter cette interprétation de l'article auraient la possibilité d'obtenir le même résultat par une disposition spéciale qui permettrait d'éviter le risque de double imposition lorsque l'imputation du revenu est différente dans les deux États.*

6.4 *Lorsque, comme indiqué au paragraphe 6.2, le revenu a «transité» par une société de personnes transparente vers des associés qui sont assujettis à l'impôt sur ce revenu dans leur État de résidence, il est approprié de considérer que le revenu a été «payé» aux associés du fait que c'est à eux et non à la société de personnes qu'il est imputé pour la détermination de l'impôt dans leur État de résidence. Les associés satisfont donc, dans ces circonstances, la condition imposée dans plusieurs articles selon laquelle le revenu en cause doit «être payé à un résident de l'autre État contractant». De même, la condition imposée par certains autres articles selon laquelle le revenu doit être «tiré par un résident de l'autre État contractant» est satisfaite dans les circonstances décrites ci-dessus. Cette interprétation évite que soit refusé le bénéfice des conventions fiscales au revenu d'une société de personnes au motif que ni cette dernière, du fait qu'elle n'est pas un résident, ni les associés, du fait que le revenu ne leur est pas*

directement payé ou qu'il n'est pas tiré par eux, ne peuvent demander à bénéficier de la convention au titre de ce revenu. En vertu du principe énoncé au paragraphe 6.3, ces conditions selon lesquelles le revenu doit être payé à un résident ou tiré par lui devraient être considérées comme satisfaites même si la société de personnes n'était pas considérée comme transparente en application du droit interne de l'État de la source, à condition qu'elle ne soit pas effectivement considérée comme un résident de ce dernier.

6.5 Les cas concernant des sociétés de personnes dans lesquels sont impliqués trois États soulèvent de difficiles problèmes du point de vue de la détermination de l'éligibilité aux avantages des conventions. Un grand nombre de ces problèmes peuvent toutefois être résolus par l'application des principes décrits dans les paragraphes 6.2 à 6.4. Lorsqu'un associé est résident d'un État, que la société de personnes est établie dans un autre État et que la part du revenu de la société de personnes revenant à l'associé provient d'un troisième État, l'associé peut demander à bénéficier des dispositions de la convention entre son État de résidence et l'État de la source du revenu dans la mesure où le revenu de la société de personnes lui est attribué pour fins d'imposition dans son État de résidence. Si, par ailleurs, la société de personnes est assujettie à l'impôt en tant que résidente de l'État où elle est établie, elle peut elle-même réclamer les avantages résultant des dispositions de la Convention entre l'État dans lequel elle est établie et l'État de la source. Dans un tel cas de «double éligibilité», l'État de la source ne peut pas appliquer un impôt qui est incompatible avec les termes de l'une ou l'autre des conventions applicables : par conséquent lorsque les deux conventions prévoient des taux d'imposition différents, c'est le plus faible qui sera appliqué. Les États contractants peuvent toutefois souhaiter prévoir des clauses spéciales régissant l'éligibilité aux avantages des conventions dans des situations de ce type afin que la société de personnes puisse demander à bénéficier de la convention mais que les associés ne puissent pas présenter des demandes concurrentes. Ces dispositions pourraient assurer une gestion adéquate et simplifiée de l'octroi des avantages résultant des dispositions des conventions. Le bénéfice des dispositions de la convention entre l'État dans lequel est établie la société de personnes et l'État de la source ne pourra pas être réclamé si la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal par l'État dans lequel elle est établie. De même, la convention entre l'État de la résidence et l'État de la source ne sera pas applicable si le revenu de la société de personnes n'est pas imputé aux associés en vertu du droit interne de l'État de la résidence. Si la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal par l'État dans lequel elle est établie et si son revenu n'est pas imputé à l'associé en vertu du droit interne de l'État de résidence de ce dernier, l'État de la source peut soumettre à l'impôt sans restriction le revenu de la société de personnes attribuable à l'associé.

6.6 D'autres difficultés d'application des conventions fiscales peuvent résulter de différences entre les États en matière d'application de l'approche de la transparence fiscale. Lorsqu'un État considère qu'une société de personnes n'a pas la qualité de résident d'un État contractant parce qu'elle n'est pas imposable et que les associés sont assujettis à l'impôt sur leur part du revenu de la société de personnes dans leur État de résidence, on attend de cet État qu'il applique les dispositions de la convention comme si les associés avaient perçu eux-mêmes directement le revenu si bien que la classification du revenu pour l'application des règles des articles 6 à 21 régissant le droit d'imposition ne sera pas modifiée par le fait que le revenu transite par la société de personnes. Certaines difficultés peuvent toutefois affecter l'application des dispositions relatives aux activités du contribuable, à sa nature, ou à ses relations avec une autre partie à la transaction. Certaines de ces difficultés sont examinées dans le paragraphe 19.1 des commentaires sur l'article 5 et dans les paragraphes 6.1 et 6.2 des commentaires sur l'article 15.

6.7 Enfin, un certain nombre d'autres difficultés surviennent lorsque les États contractants, en fonction de leur droit interne ou de leur interprétation des dispositions de la convention ou des faits de l'espèce, appliquent différentes dispositions de la convention au revenu perçu par une société de personnes ou par ses associés. Ces difficultés se rattachent à la question plus générale des conflits de qualification qui est traitée dans les paragraphes 32.1 ff et 56.1 ff des commentaires sur l'article 23.»

3. Supprimer la dernière phrase du paragraphe 2 des commentaires sur l'article 3 et le remplacer par la phrase suivante :

«Les sociétés de personnes sont aussi considérées comme des «personnes» soit parce qu'elles entrent dans la définition de «société» soit, à défaut, parce qu'elles constituent d'autres groupements de personnes.»

4. Ajouter le paragraphe 10.1 suivant aux commentaires sur l'article 3 :

«10.1 Le fait que les sociétés de personnes font l'objet d'une mention distincte à l'alinéa 1 f) n'est pas incompatible avec la qualité de personne qui leur est conférée par l'alinéa 1a). En vertu du droit interne de certains États, une entité peut constituer une «personne» tout en n'étant pas considérée comme une «personne morale» du point de vue fiscal. Il est nécessaire de le préciser pour éviter toute confusion.»

5. Ajouter le paragraphe 8.2 suivant aux commentaires sur l'article 4 :

«8.2 Lorsqu'un État ne tient pas compte de l'existence d'une société de personnes pour fins fiscales et lui applique le régime de la transparence fiscale, imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme un résident de cet État. Dans un tel cas où le revenu de la société de personnes «transite» vers les associés en vertu de la législation interne de cet État, les associés sont les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur ce revenu et qui peuvent donc demander à bénéficier des conventions conclues par les États dont elles sont résidentes. Cette dernière situation prévaudra même si, en vertu de la législation interne de l'État de la source, le revenu est attribué à une société de personnes qui est traitée comme une entité indépendante imposable. Les États qui ne seraient pas en mesure de se rallier à cette interprétation de l'article pourraient obtenir le même résultat au moyen d'une disposition spéciale qui éviterait la double imposition résultant d'une imputation différente du revenu de la société de personnes par les deux États.»

6. Ajouter le paragraphe 19.1 suivant aux commentaires sur l'article 5 :

«19.1 Dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal, le critère des douze mois est appliqué au niveau de la société de personnes pour ce qui concerne ses activités propres. Si la période passée sur le site par les associés et par les employés de la société de personnes est supérieure à douze mois, l'entreprise de la société de personnes sera donc considérée comme disposant d'un établissement stable. Chacun des associés sera donc considéré comme disposant d'un établissement stable pour l'imposition de sa part des bénéfices réalisés par la société de personnes, quelle que soit la durée de la période qu'il aura lui-même passée sur le site.»

7. Renuméroter le paragraphe 7 des commentaires sur l'article 15 paragraphe 6 et ajouter les paragraphes 6.1 et 6.2 suivants:

«6.1 L'application de la deuxième condition soulève certaines difficultés dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal du fait qu'elles n'ont pas la qualité de résident d'un État contractant en vertu de l'article 4 (cf. le paragraphe 8.2 des commentaires sur l'article 4). Bien qu'une telle société de personnes puisse certainement avoir la qualité d'«employeur» (en particulier selon les définitions données à ce terme par le droit interne de certains États, par exemple si un employeur est défini comme une personne assujettie à une taxe sur les salaires) l'application de la condition au niveau de la société de personnes sans tenir compte de la situation des associés serait totalement dépourvue de sens.

6.2 L'objet et la finalité des alinéas 2b) et 2c) sont d'éviter l'imposition à la source des périodes de travail de courte durée dans la mesure où la rémunération n'est pas admise comme une dépense déductible dans l'État de la source du fait que l'employeur, n'étant pas résident de cet État et n'y disposant pas d'un établissement stable, n'est pas soumis à l'impôt dans cet État. Ces alinéas peuvent aussi être justifiés par le fait qu'imposer des obligations de déduction à la source au titre de périodes de travail à court terme dans un État donné peut être considéré comme entraînant une charge administrative excessive lorsque l'employeur n'est pas résident de cet État et n'y dispose pas d'un établissement stable. Afin d'arriver à une interprétation correcte et conforme au contexte et à l'objet de l'alinéa 2b), il conviendrait de considérer que cet alinéa se réfère, dans le cas des sociétés de personnes traitées comme des entités transparentes, aux associés de la société. Les concepts d'«employeur» et de «résident» figurant à l'alinéa 2b) seraient donc appliqués au niveau des associés et non pas à celui de la société de personnes. Cette approche est en conformité avec celle selon laquelle d'autres dispositions des conventions fiscales doivent être appliquées au niveau des associés et non de la société de personnes. Cette interprétation pourrait être l'origine de difficultés lorsque les associés résident dans des États différents mais ces difficultés pourraient toutefois être réglées par la procédure amiable en déterminant, par exemple, l'État dans lequel résident les associés qui détiennent la majorité des parts de la société de personnes (c'est-à-dire l'État dans lequel sera réclamée la part la plus importante de la déduction). »

8. Ajouter le titre et les paragraphes suivants immédiatement après le paragraphe 32 des commentaires sur l'article 23 :

«E. Conflits de qualification¹

32.1 En vertu des articles 23A et 23B, un allègement d'impôt doit être accordé par la méthode d'exemption ou par la méthode d'imputation, selon le cas, lorsqu'un élément de revenu ou de fortune est imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la convention. L'État de la résidence a donc l'obligation d'appliquer la méthode d'exemption ou la méthode d'imputation à un élément de revenu ou de fortune dont la convention autorise l'imposition par l'État de la source.

32.2 L'interprétation des mots «conformément aux dispositions de la présente convention est imposable» qui sont utilisés dans les deux articles présente une importance particulière pour le traitement des cas dans lesquels l'État de la

1. Voir l'opinion divergente de la Suisse en annexe II.

résidence et l'État de la source classent de manière différente le même élément de revenu ou de fortune pour l'application des dispositions de la convention.

32.3 Différentes situations doivent être prises en considération à cet égard. Lorsque, en raison de différences entre les droits internes de l'État de la source et de l'État de la résidence, le premier applique à un élément particulier de revenu ou de fortune, des dispositions de la convention différentes de celles qu'auraient appliquées l'État de la résidence au même élément, le revenu n'en reste pas moins imposé conformément aux dispositions de la convention telles que les interprète et les applique l'État de la source. Dans un cas de ce genre, les deux articles requièrent donc que l'État de la résidence accorde un allègement de la double imposition en dépit du conflit de qualification résultant de ces différences entre les droits internes.

32.4 Ce point peut être illustré par l'exemple suivant : une société de personnes établie dans l'État E exerce une activité économique dans cet État par l'intermédiaire d'un établissement stable. Un associé, résident de l'État R, cède ses intérêts dans cette société de personnes. L'État E traite la société de personnes comme transparente sur le plan fiscal tandis que l'État R la considère comme une entité imposable. L'État E considère donc que la cession de la participation dans la société de personnes constitue, pour l'application de sa convention avec l'État R, l'aliénation par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes, aliénation qui peut être imposée par cet État en application des paragraphes 1 ou 2 de l'article 13. L'État R, qui traite la société de personnes comme une entité imposable, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions, laquelle ne peut pas être imposée par l'État E en vertu du paragraphe 4 de l'article 13. Dans ce cas, le conflit de qualification résulte exclusivement de la différence de traitement des sociétés de personnes dans la législation interne des deux États et l'État E doit être considéré par l'État R comme ayant imposé la plus-value de cession «conformément aux dispositions de la convention» pour l'application de l'article 23A ou de l'article 23B. L'État R doit donc accorder une exemption en vertu de l'article 23A ou un crédit d'impôt en vertu de l'article 23B en dépit du fait qu'en vertu de son droit interne, il traite la plus-value de cession comme un revenu provenant de la cession d'actions d'une société par actions et que si la définition du revenu par l'État E était conforme à celle de l'État R, ce dernier n'aurait pas à accorder d'allègement au titre de l'article 23A ou de l'article 23B. Aucune double imposition ne sera donc constatée dans ce cas.

32.5 Toutefois, l'article 23A ou l'article 23B n'exige pas de l'État de la résidence qu'il élimine la double imposition dans tous les cas où l'État de la source a soumis à imposition un élément de revenu en lui appliquant une

disposition de la convention qui est différente de celle que l'État de la résidence considère comme applicable. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, si, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, l'État E considère que la société de personnes a exercé une activité par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires alors que l'État R soutient qu'il y a lieu d'appliquer le paragraphe 4 parce que la société de personnes n'a pas d'installation fixe d'affaires dans l'État E, la dispute porte sur la question de savoir si l'État E a imposé le revenu conformément aux dispositions de la convention. La même question peut se poser si l'État E, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, a interprété les mots «qui font partie de l'actif...» comme couvrant certains actifs qui ne seraient pas entrés dans le champ d'application de cette disposition selon l'interprétation donnée par l'État R. Ces conflits qui résultent de différences d'interprétation des faits ou des dispositions de la convention doivent être distingués des conflits de qualification décrits dans le paragraphe ci-dessus qui résultent non pas de différences d'interprétation de dispositions de la convention mais de différences entre les législations internes. Dans le premier cas, l'État de la résidence peut soutenir que l'État de la source n'a pas appliqué son impôt conformément aux dispositions de la convention si cette application a été basée sur ce que l'État de la résidence considère comme une interprétation erronée des faits ou de la convention. Les États devraient utiliser les dispositions de l'article 25 (procédure amiable) et en particulier de son paragraphe 3 pour résoudre les conflits de ce type lorsque les différences d'approche conduiraient à une double imposition.

32.6 Par ailleurs, les mots «conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables» doivent aussi être interprétés en relation avec des cas possibles de double exemption qui peuvent résulter de l'application de l'article 23. Lorsque l'État de la source considère que les dispositions de la convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune qu'il aurait normalement imposé, l'État de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'État de la source conformément aux dispositions de la convention même s'il aurait lui-même appliqué la convention de manière différente afin d'imposer ce revenu, s'il avait été l'État de la source. L'État de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition.

32.7 Cette situation peut être illustrée par référence à une variante de l'exemple ci-dessus. Une activité est exercée par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires dans l'État E par une société de personnes établie dans cet état et un associé, résident dans l'État R, aliène ses intérêts dans cette société. On modifie toutefois les faits de l'exemple en supposant que E traite la société de personnes comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme

transparente du point de vue fiscal; on suppose par ailleurs que l'État R applique la méthode d'exemption. L'État E, qui traite la société de personnes comme une société par actions, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions qu'il ne peut pas imposer en vertu du paragraphe 4 de l'article 13. L'État R considère, pour sa part, que l'aliénation de la participation dans la société de personnes aurait dû être imposée par l'État E car elle représente l'aliénation par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes, aliénation à laquelle les paragraphes 1 ou 2 de l'article 13 seraient applicables. Pour déterminer s'il a l'obligation d'exempter le revenu en vertu du paragraphe 1 de l'article 23A, l'État R devrait cependant considérer que, eu égard à la combinaison de l'application des dispositions de la convention et de celles du droit interne de l'État E, le revenu n'est pas imposable par l'État E conformément aux dispositions de la convention. L'État R n'est donc pas obligé d'exempter le revenu.»

9. Remplacer les paragraphes 34 à 36 des commentaires sur l'article 23 par les suivants :

34. En conséquence l'État de la résidence doit *exempter les revenus et la fortune qui sont imposables par l'autre État conformément aux dispositions de la Convention*, que le droit d'imposer soit ~~ou non~~ effectivement *ou non* exercé par cet autre État. Il semble que cette méthode soit la plus pratique puisqu'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre État.

34.1 *L'obligation d'exempter un élément particulier de revenu ou de fortune faite à l'État de la résidence dépend de la possibilité pour l'État de la source de soumettre cet élément à l'impôt conformément à la convention. L'interprétation à donner à cette condition est examinée dans les paragraphes 32.1 à 32.7 ci-dessus. Toutefois lorsque la condition est remplie, l'obligation peut être considérée comme absolue sous réserve des exceptions des paragraphes 2 et 4 de l'article 23A. Le paragraphe 2 traite le cas, déjà mentionné au paragraphe 31 ci-dessus, d'éléments de revenu qui ne peuvent être soumis qu'à un impôt limité dans l'État de la source. Pour ces éléments de revenu, il prévoit l'application de la méthode d'imputation (cf. le paragraphe 47 ci-dessous). Le paragraphe 4 traite le cas de certains conflits de qualification qui entraîneraient une double exemption du fait de l'application de la convention si l'État de la résidence était obligé d'accorder une exemption (cf. les paragraphes 56.1 à 56.3 ci-dessous).*

35. Le cas échéant, certains États contractants pourront juger parfois opportun, *afin d'éviter une absence d'imposition*, de déroger à l'obligation absolue incombant à l'État de la résidence d'accorder une exemption *dans les cas où ni le*

paragraphe 3 ni le paragraphe 4 ne s'appliquerait. Tel sera le cas *lorsqu'en vertu de la législation interne de l'État de la source, aucun impôt sur des éléments déterminés de revenu ou de fortune n'est prévu, ou* lorsque l'impôt n'est pas effectivement perçu en raison de circonstances particulières, telles que la compensation avec des pertes, une erreur ou l'expiration du délai de prescription. Pour éviter une *telle* absence d'imposition d'éléments déterminés de revenu, les États contractants peuvent convenir d'amender l'article correspondant lui-même (cf. paragraphe 9 des commentaires sur l'article 15 et paragraphe 12 des commentaires sur l'article 17; pour le cas inverse, dégrèvement dans l'État de la source sous condition d'une imposition effective dans l'État de la résidence, cf. paragraphe 20 des commentaires sur l'article 10, paragraphe 10 des commentaires sur l'article 11, paragraphe 6 des commentaires sur l'article 12, paragraphe 21 des commentaires sur l'article 13 et paragraphe 3 des commentaires sur l'article 21). On pourrait aussi déroger à la règle dans le but de parvenir à une certaine réciprocité, lorsque l'un des États adopte la méthode de l'imputation et l'autre celle de l'exemption. Enfin, il est aussi possible de faire exception à la règle générale lorsqu'un État souhaite appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption (cf. paragraphe 31 ci-dessus).

~~36. Ainsi que cela a déjà été dit au paragraphe 31 ci-dessus, la méthode de l'exemption ne s'applique pas aux éléments de revenu qui, en vertu de la Convention, sont imposables dans l'État de la résidence mais peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre État contractant. Pour de tels éléments de revenu, le paragraphe 2 de l'article 23 A prévoit la méthode de l'imputation (cf. paragraphe 47 ci-dessous).»~~

10. Ajouter le titre et les paragraphes suivants immédiatement après le paragraphe 56 des commentaires sur l'article 23 :

«Paragraphe 4

56.1 Ce paragraphe a pour objet d'éviter l'absence d'imposition qui résulterait de désaccords entre l'État de la résidence et l'État de la source sur les faits d'un cas spécifique ou sur l'interprétation des dispositions de la convention. Il s'applique lorsque d'une part l'État de la source interprète les faits ou les dispositions de la convention d'une manière telle qu'un élément de revenu ou de fortune entre dans le champ d'application d'une disposition de la convention qui supprime son droit d'imposer cet élément ou limite l'impôt auquel il peut le soumettre tandis que d'autre part l'État de la résidence adopte une autre interprétation des faits ou des dispositions de la convention et considère donc que cet élément est imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la convention, ce qui,

en l'absence de ce paragraphe, obligerait l'État de la résidence à accorder une exemption en application du paragraphe 1.

56.2 *Le paragraphe ne s'applique que dans la mesure où l'État de la source a, par application des dispositions de la convention, exempté un élément de revenu ou de fortune ou a appliqué les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à un élément de revenu. Il ne s'applique donc pas dans le cas où l'État de la source considère qu'il peut soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune conformément aux dispositions de la convention mais où aucun impôt n'est effectivement payable sur ce revenu ou cet élément de fortune en vertu des dispositions du droit interne de cet État. Dans un cas de ce genre, l'État de la résidence doit exempter cet élément de revenu en vertu des dispositions du paragraphe 1 parce que l'exemption accordée par l'État de la source ne résulte pas de l'application des dispositions de la convention mais de celles de son droit interne (cf. le paragraphe 34 ci-dessus). De même, lorsque l'État de la source et l'État de la résidence divergent non seulement sur la qualification du revenu mais aussi sur son montant, le paragraphe 4 ne s'applique qu'à la partie du revenu que l'État de la source exempte par application de la convention ou à laquelle il applique le paragraphe 2 de l'article 10 ou 11.*

56.3 *Il faut distinguer les cas dans lesquels s'applique le paragraphe de ceux dans lesquels la définition d'un élément de revenu par le droit interne de l'État de la source interagit avec les dispositions de la convention pour empêcher cet État de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune dans des circonstances où la qualification de cet élément par le droit interne de l'État de la résidence n'aurait pas conduit au même résultat. Dans un cas de ce type qui fait l'objet d'un examen dans les paragraphes 32.6 et 32.7 ci-dessus, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État de la résidence à accorder une exemption parce que l'élément de revenu n'est pas imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la convention. Si le paragraphe 1 n'est pas applicable, les dispositions du paragraphe 4 ne sont pas nécessaires, dans un cas de ce type, pour garantir le droit d'imposer de l'État de résidence.»*

11. Remplacer le paragraphe 59 des commentaires sur l'article 23 par la rédaction suivante :

«59. Il convient de relever que l'article 23 B ne s'applique dans un État R qu'à des éléments de revenu et de fortune qui, conformément à la Convention, «sont imposables» dans l'autre État E (ou S). *L'obligation imposée par l'article 23B à l'État R d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu dans l'autre État E (ou S) sur un élément de revenu ou de fortune dépend de la possibilité pour l'État E (ou S) de le soumettre à l'impôt conformément aux dispositions de la convention. Les paragraphes 32.1 à 32.7 ci-dessus examinent l'interprétation qui doit être*

donnée de cette condition. Les éléments de revenu ou de fortune qui, conformément à l'article 8, au paragraphe 3 de l'article 13, à l'alinéa a) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 et au paragraphe 3 de l'article 22 «ne sont imposables que» dans l'autre État, sont d'emblée exempts d'impôt dans l'État R (cf. paragraphe 6 ci-dessus) et les Commentaires relatifs à l'article 23A s'appliquent à ces revenus et à cette fortune exempts. S'agissant de la progression, on se référera au paragraphe 2 de l'article (et au paragraphe 79 ci-dessous).»

12. Ajouter les paragraphes 69.1 à 69.3 suivants aux commentaires sur l'article 23 :

«69.1 Certains problèmes peuvent survenir lorsque les États contractants appliquent un traitement différent à des entités telles que les sociétés de personnes. Supposons, par exemple que l'État de la source traite les sociétés de personnes comme des sociétés par actions tandis que l'État de résidence d'un associé les traite comme transparentes sur le plan fiscal. L'État de la source peut, sous réserve des dispositions applicables de la convention, imposer la société de personnes sur son revenu lorsqu'il est acquis et, sous réserve des limitations prévues par le paragraphe 2 de l'article 10, imposer également les bénéfices distribués par la société de personnes à ses associés non résidents. L'État de la résidence n'impose toutefois l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes que lorsque ce revenu est réalisé par cette dernière.

69.2 La première question qui se pose dans ce cas est celle de savoir si l'État de la résidence qui impose l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes est obligé, en vertu de la convention, d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État de la source sur la société de personnes, que cet État considère comme une entité imposable distincte. La réponse à cette question doit être affirmative. Dans la mesure où l'État de la résidence attribue le revenu de la société de personnes à l'associé afin d'imposer ce dernier, il doit adopter une approche cohérente et attribuer à l'associé l'impôt payé par la société de personnes en vue d'éliminer la double imposition résultant du fait qu'il impose l'associé. En d'autres termes, si le statut de société accordé à la société de personnes par l'État de la source n'est pas pris en compte par l'État de la résidence pour imposer l'associé sur sa part du revenu, il doit de même ne pas être pris en compte pour l'octroi du crédit au titre de l'impôt étranger.

69.3 Une deuxième question qui se pose dans ce cas est celle de la mesure dans laquelle l'État de la résidence doit accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État de la source sur le bénéfice distribué, lequel n'est pas imposé dans l'État de la résidence. La réponse à cette question découle de ce dernier fait. Puisque le bénéfice distribué n'est pas imposé dans l'État de la résidence, il n'existe dans ce dernier aucun impôt sur lequel pourrait être imputé l'impôt perçu par l'État de la source lors de la distribution. Il faut faire une distinction

nette entre la réalisation des bénéfices et leur distribution et il ne faut pas attendre de l'État de la résidence qu'il impute l'impôt perçu sur la distribution des bénéfices par l'État de la source sur son propre impôt perçu lors de leur réalisation (cf. la première phrase du paragraphe 64 ci-dessus)».

ANNEXE II : OBSERVATIONS DE LA FRANCE, DE L'ALLEMAGNE, DES PAYS-BAS, DU PORTUGAL ET DE LA SUISSE

France

1. La France considère que les critères mentionnés aux paragraphes 40 à 42 pour décider si une société de personnes est «assujettie à l'impôt» ou non ne sont pas suffisants pour prendre en compte des situations dans lesquelles une société de personnes est traitée en partie comme une unité imposable et en partie comme transparente du point de vue fiscal.

2. En vertu du droit fiscal français, une société de personnes sera toujours considérée comme assujettie à l'impôt même si en fait l'impôt est appliqué non pas à la société de personnes elle-même mais aux associés (au nom de la société de personnes en fonction de la part correspondant à leur participation dans cette dernière).

3. En conséquence, la France ne s'associe pas aux conclusions de la Section II. 3b).

4. La France est également en désaccord avec les conclusions mentionnées au paragraphe 35 selon lesquelles, si l'application de la convention à la société de personne est refusée, les associés sont toujours éligibles au bénéfice des dispositions de la convention conclue par les États dont ils sont résidents. L'opinion de la France est qu'une telle solution dépend dans une certaine mesure des dispositions incluses dans la convention conclue avec l'État dans lequel est située la société de personnes.

5. S'agissant des exemples donnés à titre d'illustration qui sont examinés aux sections II.4 et II.5, ces observations emportent les conséquences suivantes :

A. *La France considère qu'il n'est pas pertinent de faire référence à un critère unique pour déterminer si une société de personnes est «assujettie à l'impôt».*

6. Les régimes fiscaux appliqués aux sociétés de personnes et à leurs associés dans les différents États sont complexes.

7. Il ne suffit pas de constater que le montant de l'impôt dû sur le revenu de la société est établi en fonction des caractéristiques personnelles de ses associés pour conclure que la société doit être regardée comme n'étant pas elle-même «assujettie à l'impôt».

8. Retenir un tel raisonnement pour déterminer si les dispositions des conventions s'appliquent risque d'aboutir à classer certains États dans la catégorie de ceux qui traitent les sociétés de personnes comme transparentes alors même que leur législation interne prévoit l'assujettissement à l'impôt de ce genre d'entités.

9. Si cette analyse devait être suivie, et bien qu'en droit fiscal français une société de personnes soit toujours considérée comme assujettie à l'impôt, la France devrait être rangée parmi les États qui ne reconnaissent pas à leurs propres sociétés de personnes la qualité de résident au sens retenu par le rapport.

10. Dans la mesure où elle ne se reconnaît pas comme un État qui traite les sociétés de personnes comme transparentes, la France ne peut partager les conclusions auxquelles est parvenu le Comité à propos des exemples présentés à la section II.4.

11. En particulier, dans l'exemple 2, l'opinion de la France, dans l'hypothèse où elle constituerait l'État P où est établie la société de personnes, est :

- d'une part, que la société de personnes, puisqu'elle est assujettie à l'impôt, peut demander à bénéficier des avantages conventionnels ;
- d'autre part, que la convention applicable est celle qui lie S et P, et non S et R.

B. La France ne partage pas le point de vue selon lequel, lorsque l'application de la convention est refusée à une société de personnes, les membres de cette société de personnes sont éligibles au bénéfice des conventions conclues par les États dont ils sont résidents, dans la mesure où ils sont assujettis dans ces États à l'impôt sur leur part du revenu de la société de personnes.

12. Même lorsque la société de personnes est établie dans un État qui applique le régime de la transparence fiscale, sa qualité de personne morale s'oppose à ce qu'il soit considéré que les revenus ne font que «transiter» par cette entité vers les associés.

13. Constituant une entité juridique distincte, la société de personnes ne peut être ignorée aux fins d'imposition.

14. Bien qu'elle traite effectivement les sociétés de personnes comme imposables, la France ne peut donc partager les conclusions auxquelles est parvenu le Comité en ce qui concerne les exemples examinés à la section II.5.

15. En particulier, dans l'exemple 4, la France, si elle était placée dans la position de l'État S, refuserait de faire jouer la convention avec l'État P, dans la mesure où la société

de personnes, n'étant pas assujettie à l'impôt dans l'État où elle est établie, ne peut avoir droit aux avantages prévus par la convention.

16. Nous ne pouvons en conséquence pas approuver les propositions de modification des commentaires de l'article 1 du Modèle de Convention fiscale portant sur les paragraphes 6.5, 6.6 et 8.2 nouveaux (annexe I du rapport).

Difficultés administratives

17. En outre, la France considère que les difficultés administratives de mise en œuvre relevées à propos de l'exemple 9 (cas des sociétés de personnes dont les associés sont nombreux et résident d'États divers), les problèmes de circulation de l'information évoqués à propos de l'exemple 10 (société de personnes établie dans un État non lié par une convention avec l'État source, celui-ci ayant néanmoins conclu une convention avec l'État dont les associés sont résident), et les risques de doubles exonérations dans des cas triangulaires où l'État de la résidence des associés et l'État du siège de la société de personnes appliquent une théorie de la transparence sont de nature à rendre inopérante la solution consistant à faire abstraction de la société de personnes pour accorder à ses associés le bénéfice de l'application de la convention.

Allemagne

Observations de l'Allemagne sur le paragraphe 45

18. L'Allemagne ne partage pas l'avis exprimé au paragraphe 45. En vertu des dispositions spécialement négociées évoquées au paragraphe 43, on peut avoir à déterminer si le revenu est attribuable à un établissement stable dans l'État où est située la société de personnes ou dans un État tiers, mais les difficultés ne sont pas plus grandes avec une société de personnes que lorsqu'il s'agit de déterminer dans d'autres cas si un revenu est effectivement lié à un établissement stable. La manière dont la réduction de la retenue à la source devrait être calculée lorsque seule une «partie» de la société de personnes est considérée comme résidente aux fins de la convention n'est pas toujours claire. Cela étant, en règle générale, cette question ne devrait pas se poser, dans la mesure où l'intégralité du revenu de la société de personnes doit normalement être assujetti à l'impôt dans l'État où est implantée la société de personnes. En revanche, cette question se poserait toujours en l'absence des dispositions spéciales. Dans ce cas, la réduction de la retenue à la source devrait être accordée sur la base du statut de chaque partenaire pour sa part des revenus de la société. Il est extrêmement difficile, en particulier si les associés sont nombreux à être résidents d'États différents, d'imputer aux associés les revenus soumis à la retenue à la source, parce que l'agent chargé d'opérer la retenue n'a pas connaissance des arrangements souvent très complexes, et quelquefois même abusifs, qui existent entre les associés pour la répartition des bénéfices (ou des pertes). C'est la principale raison pour laquelle l'Allemagne propose ces dispositions spéciales sur les

sociétés de personnes. En ce qui concerne le dernier argument présenté au paragraphe 45, il est vrai que la disposition spéciale permettrait à un associé d'un État tiers d'être éligible aux bénéfices de la convention alors même que l'existence d'un établissement stable direct ne le permettrait pas, mais il n'existe pas de règle stricte établissant qu'il faut toujours traiter les revenus d'une société de personnes imputables à un associé d'un État tiers de la même manière que les revenus imputables à un établissement stable direct. Les sociétés de personnes présentent des particularités qui justifient une différence de traitement.

Observations de l'Allemagne sur les paragraphes 91 et 92

19. L'Allemagne préférerait une approche selon laquelle la société de personnes en tant que telle serait considérée comme l'employeur (comme en vertu du droit national de la plupart des pays Membres de l'OCDE, Allemagne comprise, même si ces États n'imposent pas les sociétés de personnes en tant que telles). Comme l'employeur doit résider quelque part, sa résidence devrait être déterminée de manière théorique en supposant que la société de personnes est assujettie à l'impôt du fait de l'un des critères mentionnés à l'article 4. Dans le cas où une société de personnes établie dans un État contractant enverrait un salarié effectuer des activités dans l'autre État contractant dans lequel elle ne possède aucun établissement stable mais duquel l'un de ses associés est un résident, les difficultés décrites au paragraphe 92 ne se poseraient pas.

Pays-Bas

20. Les conclusions relatives au traitement des sociétés de personnes dans les différentes situations décrites dans le rapport sont présentées comme des questions d'interprétation des articles concernés du Modèle de Convention fiscale. A notre avis, il est difficile d'affirmer que ces conclusions spécifiques découlent intégralement et directement des intentions originales ayant présidé à la rédaction des articles respectifs. Nous estimons également que les conclusions et les raisonnements utilisés pour y aboutir ne sont pas mutuellement cohérents. D'une manière générale, il nous semble que la volonté d'offrir des solutions a été privilégiée à la question de savoir si ces solutions possèdent un réel fondement juridique. En outre, nous ne sommes pas sûrs que le droit interne néerlandais permette de mettre intégralement en œuvre toutes ces conclusions. Certaines pourraient nécessiter l'adaptation de règles nationales (par exemple le régime applicable aux participations dans des filiales) qui ne sont pas régies par une convention fiscale. Enfin, nous remarquons que le rapport n'apporte pas de solution globale à toutes les situations de double imposition ou de double exonération, juridique ou économique, susceptibles de se présenter dans le contexte des sociétés de personnes.

21. Le paragraphe 47 du rapport évoque la «possibilité que des pays Membres puissent, dans le cadre de leurs relations bilatérales, développer des solutions différentes aux problèmes de double imposition susceptibles de se poser en liaison avec les sociétés de personnes». Ceci signifie qu'en l'absence de toute solution bilatérale différente, ce sont les conclusions du présent rapport qui prévaudraient automatiquement. Comme les solutions bilatérales sur ces questions sont encore rares – nous sommes actuellement en train d'examiner des solutions de ce type avec certains de nos grands partenaires fiscaux et nous projetons des discussions similaires avec d'autres partenaires à l'avenir – ce sont pour l'instant les conclusions du rapport qui constitueraient la règle. Etant donné les réserves que nous formulons à l'égard de ces conclusions, cette situation nous semblerait peu satisfaisante. En conséquence, nous préférons pouvoir nous-mêmes déterminer, de notre propre initiative et en fonction des circonstances propres à chaque cas, si et dans quelle mesure les conclusions du rapport peuvent être appliquées.

22. En ce qui concerne les conflits de qualification, nous préférons également, pour les mêmes raisons, conserver le droit de décider par nous-mêmes s'il convient de suivre les conclusions du rapport ou d'utiliser toute autre solution qui semblerait plus appropriée.

Observations sur les propositions de paragraphes 2 à 6 des commentaires sur l'article 1

23. Dans le cas des Pays-Bas, les conclusions relatives à l'application du Modèle de Convention fiscale aux sociétés de personnes aux termes des paragraphes 2 à 6 et des commentaires sur les autres articles pertinents ne sont applicables que dans la mesure où elles sont explicitement citées dans une convention fiscale, du fait d'un accord mutuel entre les autorités compétentes selon l'article 25 ou d'une mesure unilatérale.

Observations sur les propositions de paragraphes 32.1 à 32.7 des commentaires sur l'article 23 en ce qui concerne les conflits de qualification

24. Dans le cas des Pays-Bas, les dispositions des paragraphes 32.1 à 32.7 concernant les conflits de qualification ne sont applicables que dans la mesure où elles sont explicitement citées dans une convention fiscale, du fait d'un accord mutuel entre les autorités compétentes selon l'article 25 ou d'une mesure unilatérale.

Portugal

25. Le Portugal, où toutes les sociétés de personnes sont imposées en tant que telles, a des observations à formuler sur le rapport dans la mesure où les solutions proposées dans ce document devraient être incluses dans des dispositions spéciales applicables uniquement si elles figurent dans des conventions fiscales. C'est le cas par exemple du traitement appliqué aux associés d'une société de personnes – notion très floue compte

tenu des différences qui existent entre les États – transparente du point de vue fiscal, notamment lorsqu'un État tiers s'interpose entre l'État de la source et l'État de résidence des associés. Il convient également de souligner les difficultés administratives qui pourraient résulter de certaines des solutions proposées, qui sont d'ailleurs dans certains cas mentionnées dans le document lui-même.

26. Par ailleurs, le texte proposé pour le paragraphe 4 de l'article 23A risque de soulever, ou soulève effectivement des difficultés par rapport au libellé du paragraphe 2 du même article.

Suisse

27. Les règles édictées dans la proposition de paragraphe 32 des commentaires sur l'article 23 sont utiles pour éviter la double imposition. En revanche, elles comportent le danger que l'État de résidence devienne dépendant de l'État de la source. Si l'État de la source modifie son droit national pour élargir son droit d'imposer, l'État de résidence devra l'accepter. Ceci pourrait avoir des conséquences non souhaitables. Afin de les éviter, il semble nécessaire de limiter la portée des règles contenues aux paragraphes 32.1 à 32.7 au droit interne des deux États tel qu'il existe au moment de la signature de la convention. Les problèmes engendrés par des révisions du droit interne d'un État après la signature de la convention devraient être résolus par une révision de la convention. En conséquence, nous souhaiterions que l'observation suivante soit ajoutée au paragraphe 32 du projet de commentaires sur l'article 23 :

«La Suisse se réserve le droit de ne pas appliquer les règles édictées au paragraphe 32 dans les cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'État de la source postérieure à la signature d'une convention.»

ANNEXE III: LISTE D'ENTITÉS DANS CERTAINS PAYS

Cette annexe inclut une liste standardisée des principales caractéristiques, au plan des conventions fiscales, des différentes formes juridiques des entreprises ou investissements sous le droit interne des pays ayant collaboré à la préparation de ce rapport. Cette liste ne couvre toutefois pas la situation d'une personne physique qui possède ou contrôle elle-même une entreprise (entreprise à propriétaire unique) ou un investissement. Elle ne couvre pas non plus les ententes contractuelles (telles celles qui s'appliquent aux fonds de pension ou fonds d'investissement dans la plupart des pays) qui ne font pas appel à de nouvelles formes juridiques mais plutôt à des formes juridiques existantes, tels les fiducies (*trusts*) ou sociétés par actions.

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

AUSTRALIE

1. Nom et abréviation usuelle	Partnership	Corporate Partnership ¹	Limited Proprietary Company
2. Traduction française	Société de personnes	Société en commandite	Société par actions ne faisant pas appel public à l'épargne
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les associés	L'entité	L'entité
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	Même nature fiscale	S/O	S/O
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Le taux est fonction de chaque associé	Le taux applicable aux sociétés par actions est utilisé	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	S/O ²	Oui ³	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?		Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Oui	Oui

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

AUSTRALIE

1. Nom et abréviation usuelle	Public Listed Company	Trusts	Corporate Unit Trusts and Public Trading Trusts ⁴
2. Traduction française	Société par actions faisant appel public à l'épargne	Fiducie	Fonds de placement
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Pas normalement ⁵	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	L'entité	Les membres ⁶	L'entité
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	S/O	Même nature fiscale	S/O
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Le taux est fonction de chaque bénéficiaire	Le taux applicable est celui des sociétés par actions
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	S/O	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes		Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Non	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui, si le trustee est imposable	Oui

NOTES (AUSTRALIE)

1. Doit comprendre un associé commandité, qui assume la responsabilité illimitée des dettes et obligations de la société, et un ou plusieurs associés commanditaires, dont la responsabilité sur l'entreprise est limitée au montant de leurs apports en espèces ou en nature.
2. Les associés sont assujettis à l'impôt sur les revenus de la société au titre de l'année où ces revenus sont réalisés, et non de l'année où ils sont perçus.
3. Des crédits d'impôt pour dividendes sont accordés au titre des impôts acquittés directement par la société et au titre des crédits attribuables aux dividendes reçus. Les actionnaires résidents qui perçoivent des dividendes (y compris des dividendes ouvrant droit à des crédits d'impôt) sont imposables, mais bénéficient de crédits d'imputation. Un actionnaire doit payer de l'impôt lorsque la charge fiscale globale est supérieure aux crédits associés aux dividendes qu'il a perçus. Les crédits d'impôt sont présentement non-remboursables et ne peuvent faire l'objet d'aucun report en avant ou en arrière. Pour les non-résidents, les dividendes sont exonérés de l'impôt australien s'ils ouvrent droit à des crédits d'impôt (toutes les entités considérées comme des sociétés en actions sont traitées ainsi).
4. Il doit s'agir de fonds de placement spécifiques dont les parts sont négociées en bourse. Ces fonds de placement spécifiques sont une catégorie de fonds dont les détenteurs de parts perçoivent des intérêts fixes sur les revenus et le capital du fonds. Ces fonds présentent les caractéristiques suivantes :
 - un agent indépendant agit en qualité de gérant du fonds ;
 - les parts sont transférables, la possibilité de transférer les parts étant souvent soumise à l'approbation préalable de personnes spécifiques ;
 - des parts supplémentaires peuvent être émises ;
 - les détenteurs de parts peuvent assister aux réunions et disposent d'un droit de vote.
5. Les bénéficiaires sont imposés sur les revenus auxquels ils ont droit à ce moment-là. Le fiduciaire est imposé sur tout revenu auquel les bénéficiaires n'ont pas droit ou dans les cas où ces bénéficiaires sont frappés d'incapacité juridique ou sont non-résidents. Les bénéficiaires non-résidents bénéficient d'un crédit au titre de l'impôt acquitté par le fiduciaire.
6. Le fiduciaire est également imposable si le bénéficiaire est frappé d'incapacité juridique, mais sous réserve d'un remboursement prélevé sur la part du bénéficiaire dans les biens de la fiducie.

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

AUTRICHE

1. Nom et abréviation usuelle	Aktiengesellschaft (AG)	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)	Offene Handelsgesellschaft (OHG)
2. Traduction française	Société par actions	Société à responsabilité limitée	Société de personnes
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	La société	Les associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	La nature fiscale demeure inchangée ²
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Non

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

AUTRICHE

1. Nom et abréviation usuelle	Offene Erwerbsgesellschaft (OEG)	Kommanditgesellschaft (KG)	Kommandit Erwerbsgesellschaft (KEG)
2. Traduction française	Société en nom collectif type 2 ¹	Société en commandite	Société en commandite type 2 ⁵
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non	Non	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Non	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les associés	Les associés	Les associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	La nature fiscale ne change pas ³	La nature fiscale ne change pas ⁶	La nature fiscale ne change pas ⁷
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	-	-	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Non

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

AUTRICHE

1. Nom et abréviation usuelle	Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesnbR)	Stille Gesellschaft ⁴
2. Traduction française	Société en nom collectif	Société en participation
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les associés	Les associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	La nature fiscale ne change pas ⁸	La nature fiscale ne change pas ⁹
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	-	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non

NOTES (AUTRICHE)

1. Ce type de société de personnes, qui est le pendant d'une OHG, a été conçu pour les activités qui ne peuvent pas être exercées sous la forme juridique d'une OHG (petites et moyennes entreprises, agriculteurs et professions libérales).
2. Cependant, si une partie des activités d'une société de personnes génère des «revenus commerciaux», l'intégralité des revenus de la société seront reclassés en «revenus commerciaux».
3. Voir la note 2 ci-dessus.
4. Les sociétés en participation ne sont pas considérées comme des «sociétés de personnes» en droit commercial, parce que l'identité de l'associé «passif» n'est pas connue des tiers. Le régime fiscal des sociétés de personnes s'applique uniquement aux sociétés en participation dans lesquelles, contractuellement, l'associé passif participe non seulement aux bénéfices, mais également aux plus-values de l'entreprise.
5. Ce type de société de personnes, qui est le pendant des KG, a été conçu pour les activités qui ne peuvent pas être exercées sous la forme juridique d'une KG (petites et moyennes entreprises, agriculteurs et professions libérales).
6. Voir la note 2 ci-dessus.
7. Voir la note 2 ci-dessus.
8. Voir la note 2 ci-dessus.
9. Voir la note 2 ci-dessus.

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

BELGIQUE

1. Nom et abréviation usuelle	Société anonyme/ Naamloze Vennootschap	Société en commandite par actions/ Commanditaire venootschap op aandelen	Société privée à responsabilité limitée / Besloten venootschap met beperkte aansprakelijkheid
2. Traduction française			
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	La société	La société
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

BELGIQUE

1. Nom et abréviation usuelle	Société coopérative à responsabilité limitée /Coöperative venootschap met beperkte aansprakelijkheid	Société coopérative à responsabilité illimitée/ Coöperatieve venootschap met onbeperkte aansprakelijkheid
2. Traduction française		
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	La société
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

BELGIQUE

1. Nom et abréviation usuelle	Société en commandite simple/ Gewone commanditaire vennootschap	Société en nom collectif/ Vennootschap onder firma
2. Traduction française		
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	La société
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

CANADA

1. Nom et abréviation usuelle	Corporation	Limited Liability Company (LLC)
2. Traduction française	Société par actions	Société à responsabilité limitée
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui (considérée comme une société par actions)
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	L'entité	L'entité
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui, sauf certain dividendes ³	Oui, sauf certains dividendes ⁴
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

CANADA

1. Nom et abréviation usuelle	Partnership (General and Limited)	Trust
2. Traduction française	Société de personnes (en nom collectif et en commandite)	Fiducie
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non (une déclaration de renseignements peut être exigée)	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Oui, si le revenu de la fiducie n'est pas versé aux bénéficiaires ¹
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les membres	L'entité
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	La nature fiscale ne change pas	Revenu de biens , avec des exceptions dans le cas de bénéficiaires résidant au Canada ²
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Non, si l'impôt est prélevé au niveau de la fiducie
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Voir 6 ci-dessus
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	Revenu de fiducie ou la nature fiscale ne change pas (voir 6 ci-dessus)
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Oui

NOTES (CANADA)

1. Une fiducie résidente au Canada a droit à une déduction de ses revenus pour une année fiscale donnée, à condition que ceux-ci soient payés ou payables à un bénéficiaire au cours de cet exercice. De cette façon, la fiducie n'est pas imposée sur ces revenus.
2. Pour les bénéficiaires résidant au Canada, certains revenus (dividendes, plus-values par exemple) conservent leur source et leur nature aux fins du calcul du revenu imposable et de l'impôt dû par le bénéficiaire.
3. Les dividendes versés à une société canadienne par une autre société de même type sont exonérés (par déduction des revenus), sauf certains dividendes perçus par des sociétés canadiennes ne faisant pas appel public à l'épargne.
4. Voir la note précédente.

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

RÉPUBLIQUE TCHÈQUE

1. Nom et abréviation usuelle	Akciová společnost, a.s.	Společnost s ručením omezeným, s.r.o.	Komanditní společnost, k.s. ¹	Věřejná obchodní společnost, v.o.s.
2. Traduction française	Société par actions	Société à responsabilité limitée	Société en commandite	Société en nom collectif
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Oui	-
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	La société	Les deux	Les associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Oui	Oui
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui (retenue à la source de 25%)	Oui (retenue à la source de 25%)	Oui	-
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Revenu d'actions	Revenu d'actions	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui	Non

NOTES (RÉPUBLIQUE TCHÈQUE)

1. Une société en commandite est considérée comme une entité légale sous le droit commercial tchèque. L'assiette fiscale en est calculée selon les règles applicables aux sociétés par actions et aux sociétés à responsabilité limitée. Du point de vue fiscal, toutefois, la société en commandite est une personne dont l'assiette fiscale est divisée entre les associés commanditaires et commandités. La part des revenus qui revient aux commandités est considérée comme bénéfices commerciaux entre leurs mains et les commandités doivent déclarer ce revenu comme le leur. La part des revenus qui revient aux commanditaires est considérée comme bénéfices commerciaux d'une société par actions (imposable comme une personne morale mais dont l'assiette est réduite de la part attribuable aux commandités) ; les distributions faites aux commandités par la société sont imposables dans leurs mains (25%).
2. Une société en nom collectif est aussi considérée comme une entité légale sous le droit commercial tchèque. Du point de vue fiscal, toutefois, le revenu d'une société en nom collectif est divisée entre les associés selon leurs parts respectives (transparence). Le revenu de la société en nom collectif est donc imposable entre les mains des associés. Une exception est faite pour le revenu de type dividendes ou intérêts (lorsque soumis à une retenue à la source). A cet égard, une société en nom collectif ne constitue un contribuable en République tchèque que pour des fins très limitées.

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

DANEMARK

1. Nom et abréviation usuelle	Skattesinteres sentskab ¹	Interessentskab I/S Partrederi ²	Kommandit- Selskab K/S
2. Traduction française	Société en nom collectif	Société en nom collectif - société de transport maritime	Société en commandite simple
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non	Non	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Non	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les associés	Les associés	Les associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	Bénéfices commerciaux	Revenu du capital ³	Bénéfices commerciaux
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	-	-	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Non

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

DANEMARK

1. Nom et abréviation usuelle	Udloddende investerings - forening ⁴	Andelsforening ⁵	Institutioner ⁹
2. Traduction française	Fonds de placement distributif	Association coopérative	Association
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non	Oui ⁶	Oui ¹⁰
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Oui ⁷	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les membres	L'association	L'association
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	La nature fiscale ne change pas	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?		Non ⁸	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	La nature fiscale ne change pas	Dividendes	Dividendes ou revenu ordinaire ¹¹
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui

NOTES (DANEMARK)

1. Une société en nom collectif est également appelée une société à régime de responsabilité limitée. Elle a pour caractéristique d'avoir plus de 10 associés, lesquels ne jouent aucun rôle actif dans ses activités.
2. A la différence des associés d'une société en nom collectif, les détenteurs de parts d'une société de transport maritime sont responsables à hauteur de leurs apports en vertu du droit maritime.
3. Les possibilités de report en avant des pertes sont limitées.
4. Fonds distribuant chaque année la quasi-intégralité de leurs bénéfices.
5. L'association doit acheter, produire ou vendre des biens commerciaux à l'usage des entreprises commerciales de ses membres et distribuer ses bénéfices au pro rata du chiffre d'affaires de chacun des membres. Elle doit compter au moins 10 membres et les ventes à des non-membres ne doivent pas dépasser 25 pour cent de son chiffre d'affaires total.
6. Seuls les revenus générés par une activité commerciale doivent être déclarés.
7. Le revenu est supposé représenter 4 pour cent du capital de l'association et est imposé au taux de 14,3 pour cent.
8. Le mode d'imposition de l'association dépend de la valeur de ses transactions avec des non-membres : si ces transactions sont constamment supérieures à 25 pour cent de son chiffre d'affaires, l'association sera imposée comme une société par actions normale.
9. L'association est imposable uniquement sur les revenus de ses activités commerciales. Les bénéfices générés par les ventes internes, c'est-à-dire par les livraisons à ses membres, ne sont pas considérés comme relevant d'une activité commerciale.
10. Voir la note 6.
11. En tant que dividende lorsque les membres participent au capital de la coopérative, sinon en tant que revenus ordinaires.

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

FINLANDE

1. Nom et abréviation usuelle	Avoim yhtiö / Öppet bolag	Kommandiityhtiö (Ky)/ Kommanditbolag (Kb)	Osakeyhtiö (Oy) /Aktiebolag (Ab)
2. Traduction française	Société en nom collectif	Société en commandite simple	Société anonyme
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?¹	Non	Non	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?²	De chaque associé	De chaque associé	De la société
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?³	Revenus de placements	Revenus de placements	
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Oui

NOTES (FINLANDE)

1. Le total du revenu imposable est calculé au niveau de la société. L'impôt est cependant établi individuellement au nom de chacun des associés (c'est-à-dire que des avis d'imposition sont émis pour chaque associé) sur la base de sa part dans les revenus de la société. Chaque associé est responsable de ses propres impôts.
2. Voir la note 1 ci-dessus.
3. On distingue deux catégories de revenus pour les personnes physiques, les revenus du capital et les revenus du travail. Les revenus du capital sont définis comme les produits perçus sur un capital, les gains réalisés sur la cession d'actifs (plus-values) et autres revenus générés par des actifs. Les éléments suivants sont considérés comme des revenus du capital : intérêts et loyers, dividendes reçus de sociétés cotées en bourse, produits d'activités forestières (avec certaines exceptions) et revenus de brevets ou droits d'auteurs (sous certaines conditions). Les revenus du travail sont définis comme tout revenu autre que les revenus du capital. En plus des éléments dont la liste figure ci-dessus, les revenus du capital incluent également la fraction «revenus du capital» de certains revenus «mixtes», par exemple les dividendes reçus de sociétés non cotées en bourse, les bénéfices de sociétés, les revenus des activités agricoles et les revenus provenant de sociétés de personnes. Les bénéfices des sociétés et les revenus du capital des personnes physiques sont soumis au même taux d'imposition uniforme de 28 pour cent.

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

FRANCE

1. Nom et abréviation usuelle	Société anonyme (S.A.)	Société à responsabilité limitée (S.A.R.L.) ¹	Société en nom collectif (S.N.C.) ⁷
2. Traduction française			
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	De l'entité	De l'entité	De ses associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	La réponse dépend de la qualité des associés ou de la nature de l'activité de la société ²
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	-	-	Oui
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

FRANCE

1. Nom et abréviation usuelle	Société en commandite simple (S.C.S.) ^{3&7}	Société en commandite par actions (S.C.A.)	Groupement d'intérêt écoNonmique (G.I.E.) ⁷
2. Traduction française			
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui/Non ³	Oui	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	De l'entité et des associés ⁴	De l'entité	De ses associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	La réponse dépend de la qualité des associés ou de la nature de l'activité de la société ⁵	-	La réponse dépend de la qualité des associés ou de la nature de l'activité de la société ⁵
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui/Non ⁶	Non	Oui
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui/Non ³	Oui	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes dans les mains des associés commanditaires	Dividendes	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

FRANCE

1. Nom et abréviation usuelle	Société civile ⁷	Société en participation ^{7 & 8}
2. Traduction française		
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	De ses membres	De ses membres
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	La réponse dépend de la qualité des associés ou de la nature de l'activité de la société ⁵	La réponse dépend de la qualité des associés ou de la nature de l'activité de la société ⁵
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui

NOTES (FRANCE)

1. A l'exception des sociétés à responsabilité limitée constituées entre membres d'une même famille qui peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Si tel est le cas, le régime applicable est équivalent à celui d'une société en nom collectif.
2. Les modalités de détermination des bénéfices imposables sont différentes selon la qualité des associés de la société de personnes :
 - a) la part des bénéfices correspondant aux droits des associés qui sont des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ou des exploitants individuels qui relèvent d'un régime réel de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou de bénéfices agricoles (BA) est déterminée conformément aux règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés, de BIC ou de BA (article 238 bis K I du code général des impôts) ;
 - b) les parts des bénéfices qui reviennent aux autres sociétés sont déterminées et imposées en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement de personnes (article 238 bis K II du code général des impôts).
3. Contrairement à une société en nom collectif dans laquelle l'ensemble des membres a une responsabilité illimitée, une société en commandite simple est une société dans laquelle l'un au moins des associés est tenu indéfiniment responsable des dettes sociales de l'entreprise. La part des bénéfices revenant à cet ou ces associés est imposable selon les règles définies par le droit français en faveur des sociétés de personnes (même régime que s'agissant d'une société en nom collectif). En revanche, la part des bénéfices qui revient aux associés commanditaires est imposée en France selon les règles applicables aux sociétés de capitaux (imposition à l'impôt sur les sociétés au nom de la société et imposition en qualité de dividendes des revenus distribués par la société à ses associés commanditaires).
4. De la société s'agissant de la part des bénéfices revenant aux sociétés commanditaires ; des associés en ce qui concerne la part des bénéfices revenant aux associés commandités.
5. Voir la note (2) de la page précédente.
6. Oui s'agissant des bénéfices correspondant aux droits aux résultats des associés commandités ; non pour la part des résultats revenant aux associés commanditaires.
7. A l'exception des sociétés civiles, des sociétés en nom collectif, des sociétés en participation, des GIE, et des sociétés en commandite simple pour la part de résultats revenant aux associés commandités qui, s'ils ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, bénéficient alors d'un régime fiscal identique à celui des sociétés anonymes.
8. A raison de la part de bénéfices revenant à leurs membres qui sont indéfiniment responsables et dont les noms et adresse ont été indiqués à l'administration.

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

ALLEMAGNE

1. Nom et abréviation usuelle	Aktien gesellschaft (AG)	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)	Kommanditge- sellschaft auf Aktien (KGaA)
2. Traduction française	Société par actions	Société à responsabilité limitée	Société en commandite par actions
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	La société	Les associés / la société ¹
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	Bénéfices commerciaux
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?			
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Oui ²
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui ³

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

ALLEMAGNE

1. Nom et abréviation usuelle	Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)	Offene Handelsge- sellschaft (OHG)	Kommandit Gesellschaft (KG)	Stille Gesellschaft
2. Traduction française	Société civile	Société en nom collectif	Société en commandite simple	Société en participation
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non	Non	Non	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Non	Non	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les associés	Les associés	Les associés	Les associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	Dépend de la nature de l'activité ⁴	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux	Revenu d'investis- sement ⁵
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?				
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-	-	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Non	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non ⁶	Non ⁷	Non ⁸	Non

NOTES (ALLEMAGNE)

1. La part du commandité est déduite de la base d'imposition de la société. Le commandité doit faire figurer cette part dans sa déclaration de revenus.
2. Non, dans le cas du commandité.
4. Situation à préciser pour le commandité.
5. Revenus d'activités agricoles ou forestières, revenus de services indépendants, bénéfices commerciaux ou revenus de placements.
5. Les revenus de l'associé actif sont considérés comme des bénéfices commerciaux.
6. En vertu de dispositions conventionnelles spécifiques, l'entité peut être réputée résidente aux fins de la convention concernée.
7. Voir la note 6 ci-dessus.
8. Voir la note 6 ci-dessus.

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

HONGRIE

1. Nom et abréviation usuelle	Korlátolt felelősségű társaság (Kft)	Részvény-társaság (Rt.)	Egyesülés
2. Traduction française	Société à responsabilité limitée	Société par actions	Association professionnelle
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	La société	La société
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	-	-	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

HONGRIE

1. Nom et abréviation usuelle	Közkereseti társaság (Kkt)	Betéti társaság (Bt.)	Közös vállalat	Szövetkezet
2. Traduction française	Société en nom collectif	Société en commandite	Co-entreprise	Coopérative
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	La société	La société	La société
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	-	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	-	-	-	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Oui	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui	Oui

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

ISLANDE

1. Nom et abréviation usuelle	Hlutafélag	Sameignarfélag skráð sem sjálfstæður skattaðili	Sameignarfélag
2. Traduction française	Société à responsabilité limitée	Société de personnes enregistrée en tant qu'entité imposable	Société de personnes
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	La société	Les associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	Bénéfices commerciaux
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Oui
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	-	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Non

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

JAPON

1. Nom et abréviation usuelle	Kabushiki-kaisha ¹	Yugen-kaisha ²	Gomei-kaisha ³	Goshi-kaisha ⁴
2. Traduction française	Société anonyme	Société à responsabilité limitée	-	-
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	L'entité	L'entité	L'entité	L'entité
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	-	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Non	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Oui	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui	Oui

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

JAPON

1. Nom et abréviation usuelle	Kumiai ⁵	Tokumei Kumiai ⁶	Kyodo-Kumiai ⁷	Jinkaku-naki-shadan ⁸
2. Traduction française	-		Association coopérative	-
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non	Non	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Non	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les membres	Les membres	L'entité	L'entité
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas ⁹	-	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	-		-	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Oui, retenue à la source au taux de 20% ¹⁰	Oui	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?		La nature fiscale ne change pas ¹¹	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Oui	Oui

NOTES (JAPON)

1. Société courante constituée en vertu du Code de commerce. Tous les actionnaires ont une responsabilité limitée.
2. Structure couramment utilisée par les petites entreprises et régie par la Loi sur les sociétés à responsabilité limitée. Tous les membres ont une responsabilité limitée.
3. Les membres ont une responsabilité illimitée sur les dettes de l'entreprise. Il s'agit d'une personne morale constituée en vertu du Code de commerce et soumise à l'impôt sur les sociétés.
4. Chaque entité doit compter au moins un membre ayant une responsabilité illimitée et un membre ayant une responsabilité limitée. Un membre dont la responsabilité est limitée ne peut pas participer à la gestion. Il s'agit d'une personne morale constituée en vertu du Code de commerce et soumise à l'impôt sur les sociétés.
5. Contrat conclu en vertu du Code civil et ne constituant pas une personne morale distincte en tant que telle.
6. Entité constituée en vertu du Code de commerce et très différente d'un «Kumiai ». On pourrait la comparer à la « stille Gesellschaft » (société en participation) allemande ; l'une des caractéristiques de ce type de contrat est que seul l'entrepreneur est reconnu comme entité exerçant une activité.
7. Entité constituée en vertu d'une législation spéciale. La liste de ces entités figure dans l'annexe III de la Loi sur l'imposition des sociétés et elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés à un taux minoré.
8. Pourrait être traduit par «organisation non-juridique» : il s'agit d'une entité non constituée en société pour laquelle des dirigeants ou des représentants ont été choisis. Elle n'est soumise à l'impôt sur les sociétés que si elle exerce les activités à but lucratif prévues par la loi.
9. L'entrepreneur déclare tous les bénéfices réalisés dans le cadre du Tokumei-kumiai. Lorsqu'il distribue des bénéfices aux investisseurs, cette distribution fait l'objet d'une retenue à la source, sauf si le nombre des investisseurs est inférieur à dix. Si les investisseurs sont non-résidents, le revenu est classé en tant que revenu issu de biens situés au Japon.
10. Voir la note précédente.
11. Voir la note 9.

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

LUXEMBOURG

1. Nom et abréviation usuelle	Société anonyme (S.A.)	Société à responsabilité limitée (SARL)	Société en commandite simple (SECS)	Société en commandite par actions (SECA)
2. Traduction française				
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Non	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	De la société	De la société	Des associés	Des associés / de la société ¹
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?				
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Non	Oui ²
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Comme un dividende	Comme un dividende		Comme un dividende
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Non	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Non	Oui

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

LUXEMBOURG

1. Nom et abréviation usuelle	Société en nom collectif (SENC)	Société coopérative	Société civile	Association en participation
2. Traduction française				
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Oui	Non	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Des associés	De la société	Des associés	Des associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	Bénéfices commerciaux		Depend de la nature des activités ³	Revenus de placement ⁴
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?				
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Oui	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?		Comme un dividende		
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Oui	Non	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Oui	Non	Non

NOTES (LUXEMBOURG)

1. La part du commandité est déduite de la base d'imposition de la société. Le commandité doit faire figurer cette part dans sa déclaration de revenus.
2. Non, dans le cas du commandité.
3. Revenus d'activités agricoles ou forestières, loyers, revenus indépendants, bénéfices commerciaux ou revenus de placement.
4. Les revenus de l'associé actif sont considérés comme des bénéfices commerciaux.

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

MEXIQUE

1. Nom et abréviation usuelle	Asociación en Participación ¹ (A en P)
2. Traduction française	
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	L'entité ²
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui ³
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui

NOTES (MEXIQUE)

1. En droit civil mexicain, une «A en P» est une entité non constituée en société, dans la mesure où sa nature juridique est celle d'un contrat.
2. L'impôt est acquitté par un des membres au nom de l'entité sur le total des revenus considérés comme des revenus commerciaux. Si ce membre n'acquitte pas l'impôt, les autres membres sont conjointement responsables de la dette fiscale.
3. Bien qu'une «A en P» ne soit pas considérée comme une société en droit civil mexicain, elle est considérée comme une société du point de vue fiscal et imposée en tant que telle à compter de 1999.

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

PAYS-BAS

1. Nom et abréviation usuelle	Vennootschap onder firma (V.O.F.)	Commanditaire vennootschap (C.V.)	Open Commanditaire vennootschap (open C.V.)
2. Traduction française	Société en nom collectif	Société en commandite simple	Société en commandite simple « ouverte » (parts librement transférables)
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non	Non	Oui, uniquement pour les revenus attribués aux associés commanditaires
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Non	Même réponse que sous 3
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les membres	Les membres	L'entité
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Le taux est déterminé en fonction de chaque membre	Le taux est déterminé en fonction de chaque membre	Le taux est déterminé en fonction de l'associé commandité
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Uniquement si le bénéficiaire est un associé commanditaire
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Oui

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

PAYS-BAS

1. Nom et abréviation usuelle	Naamloze vennootschap (N.V.)	Besloten vennootschap (B.V.)	Maatschap
2. Traduction française	Société anonyme	Société à régime de responsabilité limitée	Société de personnes
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	L'entité	L'entité	Les membres
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	La nature fiscale ne change pas
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non, le même pour tous les revenus	Non, le même pour tous les revenus	Oui, le taux est déterminé en fonction de chaque membre
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Non

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

NOUVELLE-ZÉLANDE

1. Nom et abréviation usuelle	Partnerships (ordinary)	Special Partnerships ¹	Qualifying Companies ²
2. Traduction française	Société de personnes (ordinaires)	Société de personnes (spéciales)	Sociétés par actions éligibles
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Non	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Associés	Associés	Dette de la société mais les actionnaires sont responsables en cas de défaut
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Oui

NOTES (NOUVELLE-ZÉLANDE)

1. Certains associés des sociétés de personnes spéciales ont une responsabilité limitée quant aux dettes.
2. Les sociétés par actions éligibles ne peuvent gagner plus de 10 000 NZ\$ sinon leur statut devient celui d'une société par actions ordinaire.

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

NORVÈGE

1. Nom et abréviation usuelle	Ansvarlig selskap	Kommandit selskap	Indre selskap	Aksjeselskap
2. Traduction française	Société en nom collectif ¹	Société en commandite simple ²	Société en participation ³	Société à responsabilité limitée
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non	Non	Non	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Non	Non	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les associés	Les associés	Les associés	La société
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	Bénéfices commerciaux ⁴	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?				
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Non	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-	-	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Non	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Non	Oui

NOTES (NORVÈGE)

1. Une société en nom collectif est une société dans laquelle les associés sont tenus personnellement et indéfiniment responsables de toutes les dettes sociales, solidairement ou en partie si les parties ajoutées constituent le total des dettes sociales et que l'entreprise agit en tant que telle envers des tiers. Il n'y a aucune différence du point de vue fiscal.
2. Une société en commandite simple est une entreprise dans laquelle l'un au moins des associés est tenu indéfiniment responsable des dettes sociales et l'un au moins des associés exerce une responsabilité limitée sur un montant défini des dettes sociales, sauf s'il s'agit d'un associé commanditaire.
3. Une société en participation est une société qui n'intervient pas en tant que telle dans ses relations avec les tiers. Les associés peuvent avoir une responsabilité limitée ou illimitée.
4. Les revenus de la société de personnes seront considérés comme des bénéfices industriels ou commerciaux. En ce qui concerne les associés qui résident à l'étranger, le résultat variera selon que les associés possèdent ou non un établissement stable. S'ils en possèdent un, les revenus seront considérés comme des bénéfices industriels ou commerciaux. Si les associés ne perçoivent que des revenus passifs (en l'absence d'établissement stable), la nature des revenus (dividendes, intérêts ou redevances) entre en ligne de compte et l'article correspondant de la convention est appliqué.

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

POLOGNE

1. Nom et abréviation usuelle	Spółka komandytowa	Spółka jawna	Spółka prawa cywilnego (s.c)
2. Traduction française	Société en commandite simple	Société de personnes enregistrée	Société civile
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non	Non	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Non	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les associés	Les associés	Les associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	-	-	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Non

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

RÉPUBLIQUE SLOVAQUE

1. Nom et abréviation usuelle	Spoločnosť s ručením obmedzením (s.r.o.)	Verejná obchodná spoločnosť' (v.o.s)	Komanditná spoločnosť ¹ (k.s.)
2. Traduction française	Société à responsabilité limitée	Société en nom collectif	Société en commandite simple
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Non	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Non	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	Les associés	Les associés et la société
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Oui	Oui
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Non	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes		Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Non	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Non	Non

NOTES (RÉPUBLIQUE SLOVAQUE)

1. L'assiette fiscale de la société en commandite simple est divisée entre les associés commandités et les associés commanditaires. Les revenus des associés commandités sont imposés à leur niveau en tant que bénéfices commerciaux. Les associés commandités doivent mentionner ces revenus sur leur déclaration. Les revenus des associés commanditaires sont imposés en tant que bénéfices commerciaux d'une société. Le revenu partagé entre les associés commandités est déduit de l'assiette fiscale de la société.

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

ESPAGNE

1. Nom et abréviation usuelle	Sociedad Colectiva	Sociedad Comanditaria	Sociedad Anónima
2. Traduction française	Société en nom collectif	Société en commandite	Société anonyme
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	La société	La société
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?		-	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

ESPAGNE

1. Nom et abréviation usuelle	Sociedad limitada	Sociedad civil
2. Traduction française	Société limitée	Société de personnes de droit civil
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société	Les associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	La nature fiscale ne change pas
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Non

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

SUÈDE

1. Nom et abréviation usuelle	Handelsbolag (HB)	Kommanditbolag (KB)	Aktiebolag (AB)
2. Traduction française	Société en nom collectif	Société en commandite	Société par actions
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?¹	Non	Non	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Chaque associé	Chaque associé	La société
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?²	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	-
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	-	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Non	Oui

NOTES (SUÈDE)

1. Le revenu imposable est calculé au niveau de la société. L'impôt est toutefois liquidé au niveau de chaque associé en fonction de sa part du revenu de la société et chaque associé est redevable de son propre impôt.
2. Lorsque la société exploite une entreprise, l'ensemble des revenus de la société est considéré comme bénéfices commerciaux.

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

SUISSE

1. Nom et abréviation usuelle	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)	Kollektivgesellschaft (Co, Cie)	Kommanditgesellschaft (Co, Cie)	Einfachegesellschaft
2. Traduction française	Société à responsabilité limitée	Société en nom collectif	Société en commandite simple	Société civile
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Non	Non	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Non	Non	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	La société			
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-			
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	-			
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Non	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	-	-	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Non	Non	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Non ¹	Non	Non ¹

NOTES (SUISSE)

1. En vertu de dispositions spécifiques figurant dans des conventions fiscales signées par la Suisse, l'entité peut être réputée résidente de Suisse aux fins de l'application des conventions.

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

TURQUIE

1. Nom et abréviation usuelle	Anonim Şirket (AŞ)	Limited Şirket (Ltd/Ş)	Kollektif Şirket
2. Traduction française	Société par actions	Société à responsabilité limitée	Société en nom collectif
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	L'entité	L'entité	L'associé
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	-	Bénéfices commerciaux
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Non

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

TURQUIE

1. Nom et abréviation usuelle	Adi Şirket	Eshamlı Komandit Şirket
2. Traduction française	Société de personnes	Société en commandite
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Non	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	L'associé	L'entité
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux ou dividendes ¹
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Non	Oui

NOTES (TURQUIE)

1. Le revenu des associés qui ont une responsabilité illimitée est considéré comme bénéfices commerciaux et le revenu des associés qui ont une responsabilité limitée est considéré comme des dividendes.

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

ROYAUME-UNI

1. Nom et abréviation usuelle	Limited Liability Company (Ltd/Plc)	Unlimited Company	Unincorporated Association
2. Traduction française	Société à responsabilité limitée	Société à responsabilité illimitée	Association sans personnalité morale
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Oui	Oui
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	L'entité	L'entité	L'entité
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?			
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non- le même pour tout le revenu de l'entité	Non- le même pour tout le revenu de l'entité	Non- le même pour tout le revenu de l'entité
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Oui	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui	Oui

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

ROYAUME-UNI

1. Nom et abréviation usuelle	Industrial & Provident Societies (IPS)	Ordinary Partnerships	Limited Partnerships
2. Traduction française	Organismes d'entraide et de prévoyance	Sociétés en nom collectif	Sociétés en commandite simple
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Non	Non
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Non	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	L'entité	L'associé	L'associé
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?		La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non - le même pour tout le revenu de l'entité	Le taux est fonction de chaque associé	Le taux est fonction de chaque associé
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Non	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	-	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Non	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Non	Non

QUESTIONS DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

ÉTATS-UNIS

1. Nom et abréviation usuelle	Corporation ¹ (including federal or state law corporations, publicly traded Partnerships, insurance companies, and banks)	Partnership ²
2. Traduction française	Société par actions (incluant les sociétés constituées sous la législation fédérale ou celle des états, les sociétés de personnes du marché public, les sociétés d'assurance et les banques)	Société de personnes
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Oui	Non
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	L'entité	Les associés
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	-	Même nature fiscale
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Oui
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Non
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	Dividendes	-
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Non
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Le revenu, les bénéfices ou les gains sont considérés comme ceux d'un résident uniquement dans la mesure où les associés sont résidents

APPLICATION DU MODÈLE AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

ÉTATS-UNIS

1. Nom et abréviation usuelle	S Corporation	Real Estate Investment Trust (REIT), and Regulated Investment Company (RIC)
2. Traduction française	Société par actions « S »	Fiducie d'investissement immobilière et société d'investissement réglementée
3. L'entité produit-elle une déclaration?	Oui	Oui
4. L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?	Non	Oui ³
5. L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres?	Les membres	L'entité
6. Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?	Même nature fiscale	-
7. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Oui	Non
8. Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?	Non	Oui
9. Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?	-	Dividendes ou gain en capital
10. Votre pays considère-t-il l'entité comme une «société» pour l'application des conventions fiscales?	Oui	Oui
11. Votre pays considère-t-il l'entité comme un «résident» pour l'application des conventions fiscales?	Le revenu, les bénéfices ou les gains sont considérés comme ceux d'un résident uniquement dans la mesure où les associés sont résidents ⁴	Oui

NOTES (ÉTATS-UNIS)

1. Les sociétés en nom collectif, les sociétés à responsabilité limitée (LLC), les sociétés en commandite, les fiducies exploitant une entreprise et les autres entités qui ne sont pas expressément incluses dans la liste des entités constituant des sociétés par actions peuvent choisir d'être imposées soit comme société par actions, soit comme société de personnes.
2. Voir la note 1.
3. Une déduction est toutefois accordée pour les dividendes versés.
4. Tous les membres d'une société par actions «S» doivent être soit des citoyens des États-Unis, soit des personnes physiques qui sont des étrangers résidents (aux fins du droit interne).

LES ÉDITIONS DE L'OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
IMPRIMÉ EN FRANCE
(23 99 52 2 P) ISBN 92-64-27077-9 – n° 50826 1999