

**Henri Torrione**

Docteur en droit, avocat, Professeur à l'Université de Fribourg

# **Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes**

**Une approche «systémique»**

Tiré à part de

## **Internationales Steuerrecht in der Schweiz / Droit fiscal international de la Suisse**

Aktuelle Situation und Perspektiven / Situation actuelle et perspectives

**Festschrift / Mélanges Walter Ryser**

Édités par:

Peter Locher  
Bernhard Rolli  
Peter Spori

Hors commerce



**Stämpfli Editions SA Berne · 2005**

---

# Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes

## Une approche «systémique»

HENRI TORRIONE\*

### Aperçu

Le Rapport de l'OCDE du 20 janvier 1999 concernant l'application du Modèle de Convention aux sociétés de personnes, et les modifications correspondantes introduites dans le Commentaire au Modèle de Convention OCDE, continuent de susciter de nombreuses réactions dans la doctrine. Les questions qui sont traitées dans le Rapport, et les positions qui y sont prises, relèvent des points les plus controversés et les plus débattus actuellement en droit fiscal international. Depuis 2000, il n'y a pas une revue de droit fiscal international qui n'ait publié chaque année plusieurs articles de fond sur ces sujets. En provenance notamment de Vienne, en provenance aussi des Pays-Bas, Etat qui a d'ailleurs indiqué dans ses «observations» au Commentaire des articles 1 et 23 du Modèle de Convention OCDE qu'il ne partageait pas l'approche de l'OCDE, se manifeste une opposition parfois virulente. La doctrine allemande reste dubitative, certains auteurs étant même franchement hostiles, et Klaus Vogel, malgré un ralliement partiel récent aux positions défendues par l'OCDE, souligne régulièrement que ces questions ne sont pas encore définitivement tranchées, et que le sujet peut encore réserver des surprises.

Si le problème de l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes suscite tant de controverses, c'est parce que ce problème touche à des questions fondamentales en matière de conventions fiscales. Il touche notamment à la question de la personne qui a accès aux bénéfices de la convention s'agissant de tel ou tel revenu, ainsi qu'aux conflits portant sur la qualification des revenus en cause.

Le présent article, qui approuve la position adoptée par l'OCDE et la défend contre différentes critiques, a l'ambition d'en montrer la cohérence interne, en explicitant l'approche conceptuelle sur laquelle elle repose, et la conformité de cette conception avec le texte du Modèle de Convention. L'article décrit l'approche de l'OCDE comme étant «systémique»: une approche basée sur une analyse attentive du mécanisme d'application des conventions fiscales, une approche qui souligne la coordination dans l'application qui s'impose aux Etats, du fait de ce mécanisme.

\* L'auteur remercie M. Filippo Lurà, assistant à l'Université de Fribourg, pour l'aide précieuse apportée dans la mise au point du texte. L'auteur est professeur à l'Université de Fribourg et associé de l'Etude Lenz & Staehelin, Genève.

## Table des matières

- I. Introduction
- II. Le mécanisme d'application des conventions fiscales
- III. La difficulté d'appliquer les conventions en présence de sociétés de personnes
- IV. Approche perspectiviste et prise de rôles
- V. La répartition du pouvoir de qualifier les sociétés de personnes entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence
  - 1. Le principe de la répartition du pouvoir de qualifier
  - 2. Contraintes exercées par la convention sur l'Etat de la source du revenu en matière de qualification des sociétés de personnes
    - a) La position de l'OCDE
    - b) La signification de cette position
    - c) La position de l'OCDE comme interprétation de la convention fiscale
  - 3. Contraintes exercées par la convention fiscale sur l'Etat de la résidence en matière de qualification de sociétés de personnes
    - a) La position de l'OCDE
    - b) La position de l'OCDE comme interprétation de la convention fiscale
    - c) L'observation faite par la Suisse
- VI. Conclusion

## I. Introduction

La question de l'application des conventions fiscales lorsqu'une société de personnes est en cause, en particulier en cas de divergences d'appréciation entre les autorités fiscales de divers pays touchant la reconnaissance de la société comme sujet fiscal distinct, ou comme contractante éventuelle des associés (locatrice, emprunteuse, employeuse, etc.), est éminemment pratique et concrète. Si en effet les conventions fiscales ne s'appliquaient pas, ou s'appliquaient mal, précisément dans des situations où les divergences entre Etats, génératrices de double imposition, sont particulièrement fréquentes, la charge d'impôt globale s'en trouverait considérablement alourdie.

Cette question pratique et concrète exige cependant d'examiner une des dimensions les plus abstraites du droit fiscal. Quel praticien accepte volontiers de quitter le terrain des règles et des pratiques fiscales, et de se tourner vers l'observation de ces opérations par lesquelles les Etats *qualifient* à fins fiscales, à partir d'une grille de classement qu'ils ont préalablement établie en utilisant souvent des concepts de droit civil et commercial (par exemple le concept de «personnalité morale», celui de «société», celui de «raison sociale»), des institutions et des entités très diverses, constituées non seulement selon le droit interne qui a inspiré les critères de classement, mais très souvent selon un droit étranger qui utilise d'autres concepts?

Et pourtant le facteur qui joue un rôle décisif dans l'application concrète des conventions fiscales, lorsqu'une société de personnes est en cause, se situe

au niveau de ces opérations de qualification<sup>1</sup>. Ce facteur est *l'effet de coordination* exercé par la convention fiscale sur les opérations de qualification dont on vient de parler. Suivant cette thèse, qui correspond à la position officielle de l'OCDE depuis 2000, la convention fiscale contraint les deux Etats contractants, de façon sans doute subtile et peu visible, mais néanmoins réelle, à articuler leurs opérations de qualification les unes sur les autres, non pas dans tous les cas où se produit un conflit, non pas de manière toujours identique, mais dans deux situations, et de façon différente dans l'une et dans l'autre, dans un cas en privilégiant la qualification faite par l'Etat de la résidence du contribuable (la société de personnes ou ses associés), dans l'autre en privilégiant au contraire la qualification faite par l'Etat de la source du revenu<sup>2</sup>.

Il s'agit donc d'approcher les conventions fiscales en portant son attention non pas directement sur la répartition du *droit d'imposer* entre l'Etat de la résidence du contribuable et l'Etat de la source du revenu, mais sur une éventuelle répartition préalable entre Etats du *droit de qualifier*, chacun selon sa législation et pratique interne, les institutions et les actes qui forment l'infrastructure du système fiscal<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Nous utilisons les termes «qualification» et «qualifier» dans un sens tout à fait général, générique, vague, pour désigner le fait de classer une entité, un revenu, etc. dans une catégorie de la loi fiscale du for ou de la convention fiscale, et donc le fait de lui appliquer le traitement fiscal propre à cette catégorie. C'est en effet le mot utilisé en français en droit international privé, voir HENRI BATTIFOL, *Droit International Privé*, 3<sup>e</sup> éd., Paris 1959, p. 343, qui indique que qualifier signifie «classer dans les catégories de la loi du for»; en droit fiscal v. J. N. ANDRIEU/J. P. LE GALL, *Reconnaissance de la personnalité fiscale des entreprises étrangères*, rapport français, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 73a (1988), p. 411. En langue anglaise c'est le mot *characterization* qui est utilisé dans ce contexte (voir par exemple JOHN F. AVERY JONES et al., *Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax*, *IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation* 2002, pp. 288 ss). Il faut cependant avoir conscience que le terme «qualification» est souvent utilisé dans un sens plus étroit en droit fiscal international, pour désigner le classement d'un revenu dans telle ou telle catégorie de revenu de la convention fiscale applicable, et ne couvre ni le classement d'entités (ce classement est souvent conçu comme une opération préalable), ni l'application à l'entité ainsi classée d'un traitement fiscal déterminé; voir sur ce sens étroit KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, 2<sup>e</sup> éd., Deventer/Boston (Kluwer) 1991, p. 38, n. 90 ss. Nous demandons au lecteur de se souvenir que nous utilisons le mot dans un sens large.

<sup>2</sup> Nous entendons l'expression «Etat de la source» de façon large comme couvrant aussi l'Etat du lieu de situation de l'immeuble ou de l'établissement stable.

<sup>3</sup> On a dit que le droit fiscal est un droit de «superposition»: il s'applique à des personnes, à des institutions et à des actes appartenant déjà au monde juridique de tel ou tel pays, donc déjà définis et structurés par tel ou tel ordre juridique. Le rapport canadien au Congrès de l'IFA en 2004 formule en langue anglaise cette situation de superposition: «*Income tax law in Canada is accessory to the general or private law*» (GUY MASSON/SHAWN D. PORTER, *Form and substance in tax law*, rapport canadien, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 87a (2002), p. 187). Compte tenu de cette situation de superposition, le droit fiscal doit en particulier «traiter» trois éléments extraits de ce qu'on vient d'appeler l'«infrastructure»: il doit qualifier a) les sujets de droit et les autres groupements de personnes ou masses de biens, afin de déterminer qui est contribuable et qui ne l'est pas, b) les droits que les contribuables ont sur la prestation ou sur le bien qui constitue le revenu, afin de déterminer quels sont les revenus attribuables au contribuable (sur l'aspect de l'attribution du revenu, voir JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse – Imposition du revenu et de la fortune*, 2<sup>e</sup> éd., Lausanne 1998, pp. 318 ss), et c) la catégorie juridique ou économique dans laquelle rentrent ces prestations ou biens que constitue le revenu (salaire, intérêt, dividende, redevance, etc.).

Comme on le verra, ce sont les qualifications de l'Etat de la résidence qui sont déterminantes lorsqu'il s'agit de la question de l'accès à la convention (éligibilité de la société de personnes, ou au contraire de ses associés) pour un revenu perçu par la société de personnes dans l'Etat de la source. En revanche, ce sont les qualifications de l'Etat de la source qui sont déterminantes quand la convention ne permet pas de décider de façon autonome (sans recours au droit interne) à quelles catégories appartient le revenu en cause (est-ce un intérêt versé par la société de personnes à l'un de ses associés à titre de rémunération d'un prêt, ou est-ce un bénéfice d'exploitation distribué à l'associé en question?). On utilise parfois l'expression «conflits d'attribution» pour désigner la première problématique, mais comme on le verra cette désignation n'est pas appropriée à notre avis; on utilise l'expression de «conflits de qualification» pour désigner la deuxième problématique, et cette désignation est exacte si l'on comprend que la «qualification» visée ici est celle du revenu, et que celle-ci dépend dans une large mesure de la qualification préalable de la société de personnes en cause.

Notre thèse est la suivante:

- a) le Rapport du 20 janvier 1999 doit se comprendre comme la description détaillée de la répartition entre Etats contractants du pouvoir de procéder aux qualifications nécessaires concernant la société de personnes en cas d'application d'une convention fiscale à une situation dans laquelle une société de personnes est en cause;
- b) cette répartition, bien que conforme à une interprétation rigoureuse du texte conventionnel, ne fait pas l'objet de règles formulées expressément par la convention, mais résulte de principes et de contraintes *systémiques*<sup>4</sup>, c'est-à-dire de principes et de contraintes tenant au système d'application de la convention;
- c) il est ainsi possible de présenter une théorie unifiée des phénomènes étudiés dans la Section II du Rapport de 1999, et de ceux, en apparence très différents, qui sont étudiés dans la Section III de ce Rapport: il s'agit de la répartition entre Etats contractants du pouvoir de procéder aux qualifications nécessaires concernant la société de personnes, qui se fait différemment quand il s'agit d'un problème d'accès à la convention pour telle ou telle personne au titre de tel ou tel revenu (Section II), et quand il s'agit du problème de la classification du revenu dans l'une des catégories de revenu prévues par la convention (Section III).

Ces différents points sont développés à travers les quatre sections suivantes. Les trois premières sections mettent en place les concepts de base: la Section II en décrivant de façon générale le mécanisme d'application des conventions fiscales, la Section III en présentant les difficultés créées par la société de personnes sur le plan international, et la Section IV en introduisant les notions

<sup>4</sup> Sur cette notion cf. note 47.

d'approche perspectiviste et de prise de rôles. La dernière Section utilise ces diverses notions théoriques. Dans une première partie («Le principe de la répartition du pouvoir de qualifier»), elle formule le point central de la thèse: la répartition de ce pouvoir s'impose aux Etats contractants du fait de contraintes systémiques exercées par la convention au moment de son application. Dans les deux autres parties, la section V montre comment cette répartition est effectuée différemment suivant qu'il s'agit de problèmes d'accès à la convention ou de problèmes de qualification des revenus.

## II. Le mécanisme d'application des conventions fiscales

L'application des conventions de double imposition conclues bilatéralement entre la Suisse et plus de soixante autres pays, permet d'éviter les situations de double imposition les plus fréquentes. Ces conventions suivent le Modèle de Convention développé par l'OCDE (ci-après: Modèle OCDE), qui a aussi élaboré un commentaire détaillé de chacun des trente articles du Modèle OCDE (ci-après: Commentaire OCDE)<sup>5</sup>.

Suivant ces textes, l'application d'une convention fiscale bilatérale, dans un cas concret, tient essentiellement à la mise en œuvre d'un mécanisme précis dans lequel chacun des deux Etats contractants se voit attribuer un rôle spécifique. L'un des Etats fonctionne comme l'Etat de la source du revenu qui peut être imposé à double, et l'autre comme l'Etat de la résidence de la personne à qui ce revenu est imputé. Cette prise de rôle est nécessaire chaque fois que la convention s'applique, même lorsque la double imposition tient à un conflit entre deux Etats qui assujettissent de façon illimitée la même personne (double résidence)<sup>6</sup>.

Pour l'Etat de la source, une fois qu'il s'est assuré de l'application de la convention au revenu en cause (ce qui pose des problèmes difficiles quand une société de personnes est en cause), le mécanisme d'application ne comporte qu'une étape: déterminer si la règle distributive<sup>7</sup> applicable au revenu en discussion, et extraite des art. 6 à 21 de la convention, limite sa souveraineté, en l'empêchant d'imposer le revenu, ou en le contraignant à imposer ce revenu à

<sup>5</sup> OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée, Paris 2003.

<sup>6</sup> Commentaire OCDE, par. 4 ad art. 23.

<sup>7</sup> On utilise également l'expression de «règle de conflit» ou de «règle de partage» (*Verteilungsnormen* en allemand, et *distributive rule* en anglais, et parfois *allocative rules*; voir VOGEL (note 1), p. 19, n. 45); ce sont les règles qui correspondent à ce que le droit fiscal intercantonal en Suisse désigne comme les *Zuteilungsregeln*, qui attribuent des éléments de revenu déterminés à tel ou tel for d'imposition, et qui sont distinguées des règles de répartition (*Ausscheidungsregeln*), qui sont elles des règles portant sur le calcul du montant soumis à impôt dans un canton déterminé; voir ERNSI HÖHN, *Interkantonales Steuerrecht*, 3<sup>e</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 1993, p. 84; PETER LOCHER, *Einführung in das Interkantonale Steuerrecht*, Berne 1999, pp. 44 s. Voir aussi XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, n. 110 ss et n. 253 ss.

un taux inférieur à celui qui est prévu par son droit interne. L'une des questions les plus importantes dans cette étape de l'application de la convention est celle de la classification du revenu dans l'une des catégories utilisée par les règles distributives.

Pour l'Etat de la résidence la situation est la suivante si on laisse de côté les quatre articles qui attribuent un droit exclusif d'imposition à l'Etat de la source s'agissant de revenus qui proviennent d'une entreprise de navigation et de l'exercice d'une fonction publique. Comme la plupart des règles distributives laissent subsister sans limite le droit d'imposer de l'Etat de la résidence, en parallèle avec un droit de l'Etat de la source (limité ou non limité selon les circonstances), les conventions imposent à l'Etat de la résidence une démarche qui constitue une deuxième étape dans l'application de la convention: éliminer la double imposition «résiduelle»<sup>8</sup>, pour autant toutefois que celle-ci résulte d'une imposition effectuée par l'Etat de la source «conformément aux dispositions de la Convention» (art. 23A et 23B du Modèle OCDE). Cette seconde étape intervient pour l'Etat de la résidence chaque fois que l'application de la règle de conflit n'a pas conduit à exclure, de façon absolue, le droit d'imposer de l'un des deux Etats, c'est-à-dire chaque fois que la disposition relevante de la convention n'a pas été utilisée, en relation avec le revenu en question, l'expression «n'est imposable que dans ...».

### III. La difficulté d'appliquer les conventions en présence de sociétés de personnes

Ce mécanisme sophistiqué que constitue l'application de la convention fiscale fonctionne mal lorsque des sociétés de personnes sont en cause. Ces difficultés sont analysées dans un rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE (CAF), du 20 janvier 1999, intitulé *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes* (ci-après: le Rapport OCDE). Le CAF estime qu'un grand nombre d'entre elles peut être résolu «grâce à une meilleure coordination de l'application et de l'interprétation de certaines des dispositions des conventions fiscales»<sup>9</sup>, et il semble penser que cette «coordination de l'application» est imposée aux Etats contractants par le mécanisme même mis en place par la convention.

On verra plus bas que cette «coordination de l'application» proposée par le CAF consiste dans l'articulation réciproque des points de vue adoptés par chacun des deux Etats contractants dans les opérations de qualification, conformément à un ordre imposé par la convention. Cette articulation est le

<sup>8</sup> Commentaire OCDE, par. 7 ad art. 23A et 23B.

<sup>9</sup> Rapport OCDE, n. 26. Sur les questions d'interprétation, voir JEAN-MARC RIVIER, L'interprétation des conventions de double imposition, RDAF 2000, pp. 113 ss.

ressort secret du mécanisme d'application de la convention lorsque des sociétés de personnes sont en cause.

Mais avant de comprendre le «mode d'emploi» proposé par la CAF pour faire fonctionner la convention même lorsque des sociétés de personnes sont en cause, il faut se plonger, avec le Rapport OCDE, dans la complexité des situations créées par l'usage de sociétés de personnes sur le plan international. C'est dans ce milieu que la convention doit fonctionner, et il faut d'abord en comprendre la complexité. Elle est due à la diversité des positions adoptées par les Etats, avec parfois une diversité à l'intérieur du même Etat, sur la bonne qualification, à fins fiscales, des entités de droit civil et commercial, certains Etats considérant telle ou telle société de personnes comme un sujet fiscal, d'autres non, et parmi ces derniers, certains la soumettant à un régime de transparence totale, et d'autres à des régimes de transparence relative variés<sup>10</sup>.

### La diversité des qualifications touchant les sociétés de personnes

Ainsi un Etat comme la Suisse, par exemple, considérera qu'une société de personnes n'est pas un sujet fiscal, et que chacun des associés doit ajouter à ses propres éléments imposables sa part du revenu de la société de personnes (art. 10 LIFD)<sup>11</sup>. Un autre Etat comme la France estimera que cette approche de transparence est justifiée lorsqu'il s'agit d'une société qui n'opère pas sous une raison sociale, et qui est dépourvue de toute organisation (par exemple une société simple de droit suisse), mais ne doit pas être suivie s'agissant d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite, qui peut acquérir des droits et s'engager sous sa raison sociale (c'est le cas en droit suisse: art. 562 et 602 CO), et qui devrait en conséquence être traitée comme un sujet fiscal.

L'Etat qui considère que la société de personnes n'est pas un sujet fiscal, estimera peut-être, comme le fait la Suisse, que les contrats conclus entre certains associés et la société de personnes, qui les rendent soit créanciers, soit débiteurs (tel un bail, une vente, un prêt, un contrat de travail, etc.), donnent à ces associés un droit garanti à un paiement, indépendamment de la situation

<sup>10</sup> Voir à ce sujet notamment KEES VAN RAAD, Reconnaissance de la personnalité fiscale des entreprises étrangères, rapport général, Cahiers de droit fiscal international, vol. 73a (1988), pp. 67 ss; JEAN-PIERRE LE GALL, Régime fiscal international des sociétés de personnes en matière d'impôt sur le revenu, rapport général, Cahiers de droit fiscal International, vol. 80a (1995), pp. 595 ss; AUKE W. G. LAMERS/TON J. A. STEVENS, Classification Conflicts: The Cross-Border Tax Treatment of the Profit Share of Limited Partners, IBFD European Taxation 2004 pp. 155 ss; AVERY JONES ET AL. (note 1), pp. 288 ss. Cette diversité de traitement porte en germe des conflits qu'on désigne comme «*conflits de qualification*», ANDRIEU/LE GALL (note 1), p. 411; WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, pp. 42 ss; WALTER RYSER, pp. 67 ss; OBERSON (note 7), n. 217 ss.

<sup>11</sup> Peu importe d'ailleurs qu'il s'agisse d'une société de personnes du droit interne suisse, ou d'une société de personnes organisée et constituée selon un droit étranger; le rapport général au Congrès de l'IFA en 1988 relève que «*le recours à une forme du droit interne [...] peut soulever des problèmes analogues*», VAN RAAD (note 10), p. 74.



bénéficiaire de la société de personnes, et doivent en principe être reconnus par le droit fiscal comme si la société de personnes était un sujet fiscal séparé, mais seulement s'il s'agit d'une société de personnes opérant sous une raison sociale. Un autre Etat, comme l'Allemagne, partant de la même position de principe que la Suisse sur la transparence de la société de personnes (cette dernière n'est pas un sujet fiscal), estimera, contrairement à la Suisse, qu'un régime de transparence ne permet pas de faire abstraction de la qualité d'associé, et interdit en conséquence la reconnaissance fiscale de ces relations contractuelles spécifiques, non seulement quand on a affaire à une société simple, mais aussi pour les sociétés qui opèrent sous une raison sociale.

Les divergences décrites ci-dessus tiennent toutes à diverses réactions possibles du droit fiscal face à certaines caractéristiques des sociétés de personnes en droit civil et commercial. Droit de superposition, le droit fiscal peut réagir diversement face à l'absence de personnalité morale en droit civil et commercial, face à la capacité de se présenter sur le marché sous une raison sociale, etc. Suivant cette réaction, en présence de sociétés de personnes de droit interne ou de droit étranger, tel ou tel traitement fiscal sera retenu comme le plus approprié<sup>12</sup>. Alors qu'il existe une grande concordance dans le traitement fiscal des sociétés de capitaux, la plus grande diversité règne en ce qui concerne les sociétés de personnes. Ces divergences découlent de la souveraineté fiscale des différents pays, qui projettent les qualifications qui leur apparaissent les plus appropriées sur toutes les situations, nationales et internationales, qu'ils estiment relever de leur compétence<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> Sur cette question du rapport entre les caractéristiques de droit civil de ces entités particulières que sont les sociétés de personnes, et le traitement fiscal, voir les remarques de ROBERT WALDBURGER, *Satz der residualen Verrechnungssteuer bei Dividendenzahlungen an ausländische Personengesellschaften*, IFF Forum für Steuerrecht 2002, p. 34 ss, en particulier pp. 37 s.

<sup>13</sup> En droit fiscal suisse (impôt direct) les catégories de classement sont constituées tout d'abord par la distinction fondamentale établie par la loi fiscale entre deux types de sujets fiscaux: les personnes physiques d'une part, et les personnes morales d'autre part. Elles sont également constituées par les deux catégories de personnes morales instituées par l'art. 49 al. 1 LIFD, soit d'une part les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, et d'autre part les autres personnes morales, notamment les associations et les fondations. La division des sujets fiscaux en personnes physiques, d'une part, et personnes morales, d'autre part, implique une autre division, tout aussi fondamentale: celle qui est faite entre les entités qui sont des personnes morales, ou qui sont tout au moins «assimilées» aux personnes morales par la législation fiscale (art. 49 al. 2 LIFD), et les autres entités, en particulier les sociétés de personnes, les fonds de placement (non immobiliers), les hoiries et les trusts. Le critère utilisé par la législation fiscale pour effectuer cette distinction, s'agissant d'entités de droit suisse, est l'existence ou non de la personnalité morale au sens du droit civil et commercial (en particulier, au sens du Titre deuxième du Code civil, intitulé «Des personnes morales»). La catégorie des entités qui ne sont pas des personnes morales est elle-même divisée, tout au moins s'agissant, dans cette catégorie, des sociétés de personnes, entre les sociétés de personnes qui ont été contractées «sous une raison sociale» (art. 552 CO pour la société en nom collectif et art. 594 CO pour la société en commandite), et celles qui sont dépourvues de cet élément de raison sociale, et qui sont désignées comme «sociétés simples». Le critère de cette distinction est de nouveau un critère pris du droit civil et commercial. Le droit fiscal suisse des impôts directs utilise donc le classement suivant: les personnes physiques (sujets fiscaux), les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives (sujets fiscaux), les autres personnes morales (sujets fiscaux), les sociétés de personnes contractées sous une

## Effets de miroir

Cette complexité produite par la diversité des qualifications, à fins fiscales, de réalités préalablement structurées par le droit civil et commercial des pays en cause, est ensuite démultipliée par un effet de miroir. Ainsi, par exemple, dans une situation triangulaire (trois Etats en cause), il y a non seulement la diversité de perspectives de chaque Etat sur le classement adéquat de la société de personnes en cause, mais il y a aussi la diversité de perspectives due au fait que cette société de personnes, et son classement, est envisagée à un triple point de vue au moins.

La société est tout d'abord envisagée du point de vue de l'Etat de la source du revenu, lorsque cet Etat doit traiter un revenu versé à partir de son territoire à une société de personnes située dans un autre Etat, et déterminer qui est le contribuable (l'entité ou les associés), quel est le taux applicable (par exemple le taux des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives, selon l'art. 68 LIFD, ou le taux des autres personnes morales selon l'art. 71 LIFD), quelle est la retenue à la source relevante, et qui a qualité pour demander la réduction de l'impôt à la source ou un éventuel remboursement.

La même constellation liée à la société de personnes est aussi envisagée du point de vue de l'Etat où réside l'associé de la société de personnes, lorsque cet Etat doit traiter les revenus réalisés par la société de personnes et/ou distribués par elle à l'associé, et déterminer la nature du revenu imposable (revenu d'exploitation ou revenu de fortune), le moment de l'imposition (au moment de la distribution ou au moment de la réalisation du revenu par la société de personnes), le régime des bénéfices en capital, la possibilité pour l'associé de bénéficier des conventions fiscales, etc.

Enfin, la même constellation est envisagée du point de vue de l'Etat où la société de personnes est établie, lorsque cet Etat doit déterminer s'il convient d'imposer la société de personnes elle-même, ou au contraire ses associés, même s'ils sont résidents dans un autre Etat, pour des revenus qui pourraient provenir de l'Etat où la société de personnes est établie, de l'Etat de la résidence des associés, ou d'un troisième Etat<sup>14</sup>.

Comme indiqué dans le rapport IFA 1988, en supposant que les trois Etats en cause prennent toutes les positions possibles touchant la classification de la société de personnes en transparente ou non transparente, on pourra se retrouver en présence de huit cas différents<sup>15</sup>. Il y a plus de cas si l'on ajoute la catégorie de la semi-transparence à cette combinatoire.

raison sociale (qui ne sont pas des sujets fiscaux, mais ne se voient pas attribuer une transparence fiscale absolue dans tous les domaines), les autres sociétés de personnes et les autres entités qui n'ont pas la personnalité morale (les sociétés simples, les hoeries, les fonds de placement, les trusts, etc.).

<sup>14</sup> Sur ce sujet, voir VAN RAAD (note 10), pp. 74 à 77.

<sup>15</sup> Pour la représentation et la discussion de ces combinaisons, voir VAN RAAD (note 10), pp. 80 à 82.

## La superposition de conventions fiscales

S'ajoutent à ces effets de miroir propres aux situations triangulaires qu'on vient de décrire, les effets de miroir qui existent à un autre niveau, celui qui est constitué par le réseau des conventions fiscales, c'est-à-dire en cas de situation triangulaire par les trois conventions fiscales, avec pour chaque convention à la fois le point de vue propre à cette convention (qui peut par exemple contenir une disposition assimilant la société de personnes à une société de capitaux), et la position de chacun des deux Etats contractants sur la portée propre de la convention qui le lie à l'autre Etat contractant.

Mais il y a plus encore. En relation avec ces conventions liant deux Etats apparaissent des divergences en quelque sorte *systémiques*, donc inévitables. Il ne s'agit pas de divergences «subjectives», dues à des conflits sur l'interprétation des dispositions de la convention, ou sur l'appréciation des faits de la cause<sup>16</sup>. Il s'agit de divergences «objectives» dues au fait que le droit interne des deux Etats contractants, que la convention n'a pas pour but d'écarter, «interagit» diversement avec les dispositions de la convention<sup>17</sup>. On en arrive donc à la situation remarquable suivante: les divergences entre les Etats en matière de qualification de sociétés de personnes non seulement déclenchent des situations de double imposition ou de double non-imposition, mais ont aussi pour effet, à cause de l'interaction droit interne/convention, un mauvais fonctionnement de la convention.

Dans ces circonstances, compte tenu des diverses qualifications possibles des sociétés de personnes, et des effets de miroir multiples qui s'y rajoutent, la complexité des questions devient «*proprement inouïe*»<sup>18</sup>, suivant l'expression utilisée par le rapporteur de l'IFA sur les sociétés de personnes au Congrès de Cannes en 1995, qui a même prétendu que cette complexité «*n'a probablement pas d'égal dans d'autres domaines du droit*»<sup>19</sup>.

## Les réticences de l'OCDE

Pendant longtemps l'OCDE n'a pas voulu entrer en matière sur les difficultés d'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes, et cela malgré un Commentaire du Modèle OCDE très approfondi, qui couvre la plupart des sujets. Finalement, en 1993, le CAF a constitué un groupe d'étude chargé d'examiner l'application de la convention aux sociétés de personnes, aux trusts, et aux autres entités qui ne constituent pas nécessairement des per-

<sup>16</sup> Sur la différence entre ces types de conflits, voir Commentaire OCDE, par. 32.5 ad art. 23.

<sup>17</sup> Voir à ce propos Commentaire OCDE, par. 56.3 ad art. 23.

<sup>18</sup> LE GALL (note 10), p. 604.

<sup>19</sup> LE GALL (note 10), p. 604. On espère que les juristes spécialisés dans d'autres domaines du droit ne s'offusqueront pas de cette prétention. Espérons qu'ils voudront bien ne voir là que la preuve que le droit fiscal, en particulier le droit fiscal international, est maintenant entré dans sa phase d'adolescence, et que la maturité est en vue!

sonnes morales. En date du 20 janvier 1999, le CAF a adopté le premier rapport du groupe d'étude, rapport consacré aux sociétés de personnes. La démarche y est prudente compte tenu de la complexité de la matière. Les auteurs du rapport ont décidé de centrer leurs travaux sur des cas concrets, sur «*une approche fondée sur l'examen d'exemples factuels*»<sup>20</sup>.

Le Rapport du CAF étudie de façon très détaillée dix-huit cas pratiques impliquant des sociétés de personnes dans des situations potentielles de double imposition, ou de double non-imposition, au niveau international. En liaison avec ces cas, il essaie de découvrir les modalités variées et les incidences parfois imprévues qui peuvent affecter le problème posé par les sociétés de personnes pour l'application des conventions fiscales. Il formule ensuite quelques principes généraux qui régissent ce domaine encore largement inexploré. Ces principes sont détectés à partir d'une interprétation de certaines expressions utilisées par la convention et, plus fondamentalement, à partir de la saisie de ce que le CAF désigne comme «*la structure de la convention*»<sup>21</sup> et que nous comprenons comme la dimension *systémique* du fonctionnement de la convention.

## Exemples

Afin de donner une idée plus concrète des situations typiques dans lesquelles le CAF a observé ces difficultés touchant l'application des conventions fiscales, reprenons quelques cas étudiés dans le Rapport.

### Cas n° 1<sup>22</sup>

Une société de personnes établie dans l'Etat P exerce une activité commerciale dans cet Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable. Un associé, résident de l'Etat R, cède sa part dans la société de personnes. L'Etat P traite la société de personnes comme transparente, tandis que l'Etat R la considère comme une entité distincte au même titre qu'une société par actions. Il y a une convention entre l'Etat P et l'Etat R.

L'Etat R considèrera que la cession de parts est assimilable à la cession des actions d'une société par actions, et que l'art. 13 par. 5 du Modèle OCDE lui donne le droit exclusif d'imposer la cession de parts en question. L'Etat P traite la cession de parts comme une aliénation de patrimoine ou d'entreprise avec actifs et passifs, et considère qu'il peut imposer les gains réalisés sur les actifs de l'établissement stable situé sur son territoire (art. 13 par. 1 ou 2 du Modèle OCDE).

Comme le relève le Commentaire OCDE qui reprend l'exemple 14 du Rapport, «*Dans ce cas le conflit de qualification résulte exclusivement de la différence de traitement de la société de personnes dans la législation interne des deux Etats*»<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Rapport OCDE, n. 3.

<sup>21</sup> Voir en particulier Rapport OCDE, n. 53, et pour une approche analogue voir n. 103.

<sup>22</sup> Tiré de l'Exemple 14 du Rapport OCDE, n. 107 ss.

<sup>23</sup> Commentaire OCDE, par. 32.4 ad art. 23; il y a un problème analogue en droit fiscal intercantonal suisse en cas de cession d'une société immobilière, voir HÖHN (note 7), p. 225, note 24.

Il faut se demander si la convention fiscale entre P et R limite le droit d'imposer de l'un ou l'autre des deux Etats contractants dans un conflit de ce genre, ou si au contraire cette convention ne peut pas s'appliquer compte tenu du conflit de qualification touchant la nature de ce gain.

Il faut aussi examiner le rôle que peut jouer la convention si l'on se retrouve dans une situation de double non-imposition<sup>24</sup> (dans le cas où les faits de l'exemple ont été modifiés, en supposant maintenant que l'Etat P traite la société comme une entité imposable tandis que l'Etat R la considère comme transparente du point de vue fiscal; on suppose de plus que l'Etat R applique la méthode d'exemption).

#### Cas n° 2<sup>25</sup>

Tandis que la Suisse admet que l'associé d'une société de personnes peut aussi être créancier de la société, et peut donc percevoir des revenus d'intérêt de cette dernière<sup>26</sup>, l'Allemagne considère 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 à l'associé «créancier». Lorsqu'un associé résidant en Suisse consent un prêt à une société de personnes qui exerce en Allemagne une activité commerciale ou industrielle par l'intermédiaire d'un établissement stable, le revenu d'intérêt était, sous le régime de l'ancienne convention, imposé dans chacun des deux Etats: dans l'Etat de résidence de l'associé (la Suisse), au titre de revenu de la fortune privée (avec un crédit pour l'impôt que l'Allemagne aurait eu le droit de percevoir sur le versement d'un intérêt selon la convention), d'une part, et dans l'Etat où la société de personnes a un établissement stable (l'Allemagne), au titre de revenu d'exploitation, d'autre part<sup>27</sup>.

Dans la situation inverse pourra se produire un cas de double non-imposition. C'est le cas si l'Etat de la résidence de l'associé (l'Allemagne, par hypothèse) applique la méthode de

<sup>24</sup> Sur ce problème, voir MICHAEL LANG, Double non-taxation, rapport général, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a (2004), pp. 21 ss; voir également MICHAEL LANG, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A critical analysis of the Report prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, La Haye/Londres/Boston, 2000, p. 29 (cité: LANG, Application).

<sup>25</sup> Tiré de l'Exemple 15 du Rapport OCDE, n. 120 à 123.

<sup>26</sup> Il existe une pratique à ce propos en droit fiscal intercantonal, et les autorités fiscales l'appliquent dans le contexte international, voir IRENE SALVI, International Income Tax Problems of Partnerships, rapport suisse, Cahiers de droit fiscal international, vol. 80a (1995), p. 523. Il convient de relever que l'application de cette pratique au niveau intercantonal est aussi confrontée à des difficultés de qualification des sociétés de personnes. Voir à ce propos StE 1995 A 24.32 n. 3, StE 1996 A 24.32 n. 2, et StE 1999 A 24.32 n. 3: la question qui se pose est de savoir si une étude d'avocats, qui n'est pas inscrite au Registre du Commerce comme société en nom collectif, peut malgré cela être qualifiée de société en nom collectif et bénéficiaire de cette pratique fiscale. La jurisprudence du Tribunal fédéral a évolué dans un sens favorable à cette reconnaissance, et un certain nombre de cantons se sont mis d'accord pour appliquer cette pratique aux bureaux d'avocats organisés sous la forme d'entreprise exploitée en la forme commerciale, avec attribution du 50 % du bénéfice total au canton de domicile à titre de salaire.

<sup>27</sup> Sur l'ancienne dispute entre la Suisse et l'Allemagne, voir KURI LOCHER, Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, vol. II, Bâle (feuillet mobiles), B § 6, IV A et B. Elle est maintenant résolue par l'art. 7 par. 7 de la Convention du 11 août 1971 (RS 0.672.913.62), qui prévoit que «les rémunérations que l'associé à une société de personnes reçoit de la société pour son activité au service de la société, pour lui avoir accordé des prêts ou pour la cession de biens négociables» sont traitées, lorsqu'il s'agit d'appliquer la convention, «selon la législation fiscale de l'Etat contractant dans lequel l'établissement stable est situé». Cette solution du conflit touchant deux traitements différents des sociétés de personnes, et précisément celle que le Rapport OCDE, et maintenant le Commentaire OCDE présentent comme découlant du Modèle de Convention de l'OCDE (voir par exemple l'Exemple 15 du Rapport OCDE, n. 120 ss, et Commentaire OCDE, par. 32.4 ad art. 23).

l'exemption aux profits de l'établissement stable situé dans l'autre Etat (la Suisse), et considère que font partie de ces profits, et bénéficient donc de l'exemption, les montants que l'associé a reçu à titre d'intérêt. L'autre Etat en revanche (la Suisse), compte tenu du fait qu'il classe la société parmi les entités semi-transparentes (raison sociale), admettra les intérêts en déduction du revenu de l'établissement stable que la société a constitué sur son territoire. Il faut se demander quel est l'effet de la convention sur cette situation<sup>28</sup>.

#### Cas n° 3<sup>29</sup>

P est une société de personnes établie dans l'Etat P; A et B sont les associés de P, résidents dans l'Etat R; P perçoit dans l'Etat S des redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable. L'Etat P et l'Etat S traitent P comme assimilable à une entité imposable tandis que l'Etat R la considère comme transparente du point de vue fiscal. Il y a une convention entre P et S, une convention entre R et S et une convention entre R et P.

En ce qui concerne la relation entre les Etats P et S et celle entre les Etats R et S, est-ce qu'il y a éligibilité aux bénéfices conventionnels au titre du même revenu aussi bien sous la convention P-S que sous la convention R-S? Voir à ce sujet l'Exemple 9 du Rapport OCDE (n. 73 ss): double éligibilité. Si le régime fiscal de la société de personnes dans l'Etat P et dans l'Etat R est inversé, de sorte que P traiterait la société comme transparente, et R comme assimilable à une entité imposable, quelle serait la situation du point de vue de l'éligibilité aux bénéfices de la convention? Voir à ce sujet l'Exemple 7 du Rapport OCDE (n. 69 s.): éligibilité sous aucune des deux conventions.

En ce qui concerne la relation entre les Etats R et P, la situation est la suivante: du point de vue de l'Etat P, P est un contribuable résident qui est, en tant que tel, assujéti à l'impôt sur ses revenus. Toutefois, l'Etat R traite P en transparence et fait donc transiter les revenus de redevances vers les associés A et B. Ces derniers sont donc également assujettis à l'impôt sur les redevances dans l'Etat R en tant que résidents. La convention R-P n'élimine pas cette double imposition, qui a un caractère plus économique que juridique. Il s'agit cependant d'une double imposition économique particulière puisque les deux personnes ne sont pas imposées successivement pour un revenu qui passe de l'une à l'autre, mais simultanément, et cela à cause d'une divergence d'appréciation entre autorités fiscales touchant la désignation de la personne imposable<sup>30</sup>.

On peut se demander si la situation serait différente si les redevances avaient leur source dans l'Etat P, c'est-à-dire dans l'Etat de résidence de la société de personnes P, qui deviendrait aussi à la fois Etat de la source (par rapport aux associés résidents dans R) et Etat de la résidence pour ce qui concerne la société de personnes<sup>31</sup>. Le problème est semblable si les redevances ont leur source dans l'Etat R qui devient de ce fait Etat de la source des redevances en plus de sa qualité d'Etat de la résidence des associés<sup>32</sup>. Le Rapport OCDE constate que ces si-

<sup>28</sup> Cette situation n'est pas réglée par la CDI-Allemagne de 1971; voir KURT LOCHER/WALTER MEIER/RUDOLF VON SIEBENHAL/ANDREAS KOLB, B 7.7 n. 10, une communication de l'AFC du 11 juillet 1977 où celle-ci se défend contre l'accusation d'être responsable d'une situation de double non-imposition. Voir à ce propos l'Exemple 13 du Rapport OCDE, n. 96 à 105, et Commentaire OCDE, par. 32.6 et par. 56.3 ad art. 23: si l'Etat de source traite ce versement comme un versement d'intérêt non imposable en vertu de la convention (ce n'est pas un bénéfice d'entreprise imposable au titre de l'art. 7 par. 1 du Modèle OCDE, et la Convention ne prévoit aucune imposition à la source des intérêts), l'Etat de la résidence ne serait pas tenu par l'art. 23A par. 1 du Modèle OCDE d'exempter cet élément de revenu.

<sup>29</sup> Tiré de l'Exemple n. 9 du Rapport OCDE, n. 73 ss.

<sup>30</sup> Voir à ce sujet VAN RAAD (note 10), p. 83.

<sup>31</sup> Voir à ce sujet l'Exemple 17 du Rapport OCDE, n. 130 ss.

<sup>32</sup> Voir à ce sujet l'Exemple 16 du Rapport OCDE, n. 125 ss.

tuations où un Etat revêt une double qualité aboutissent à une double imposition qui ne trouve pas de solution.

#### IV. Approche perspectiviste et prise de rôles

La présente contribution voudrait mettre en évidence que pour bien comprendre le principe des solutions proposées dans le Rapport, il faut être attentif à l'utilisation particulièrement intense d'une approche qu'on pourrait appeler «perspectiviste», ou «aspectuelle»<sup>33</sup>, des questions. Le CAF refuse de formuler une théorie générale, limitant toujours la portée de ses affirmations aux circonstances du cas examiné, et surtout à l'optique particulière dans laquelle on aborde ce cas: soit du point de vue de l'Etat de la source, soit du point de vue de l'Etat de la résidence des associés, soit du point de vue de l'Etat de la résidence de la société de personnes. Un tel perspectivisme est un élément essentiel dans le fonctionnement du système que constitue l'application de la convention.

Cette approche perspectiviste – on pourrait peut-être même parler d'instrument, d'outil, ou de méthode perspectiviste, dans la mesure où il s'agit à notre avis d'une technique qui peut être définie et développée en méthodologie juridique, et utilisée consciemment pour sa valeur instrumentale – consiste à aborder les dispositions législatives ou conventionnelles en intégrant dans sa démarche, à chaque fois, une dimension réflexive constituée par la conscience de la perspective particulière dans laquelle on se situe. Par exemple, la conscience que l'on se situe dans la perspective de l'Etat de la source, ou au contraire dans celle de l'Etat de la résidence, lorsqu'on discute telle ou telle disposition d'une convention fiscale. Ou, autre exemple, la conscience, lorsque par exemple on tire de la convention fiscale entre la Suisse et l'Angleterre la conclusion que la société A est résidente en Angleterre, et non pas en Suisse, qu'il s'agit là uniquement d'une perspective propre à la convention bilatérale en question, et qu'on pourrait très bien arriver à des conclusions différentes si l'on introduisait dans l'examen du même état de fait la perspective de la convention bilatérale entre la Suisse et la France, et celle de la convention entre la France et l'Angleterre<sup>34</sup>.

<sup>33</sup> Sur ces termes, voir ALAIN PAPAUX, *Essai philosophique sur la qualification juridique: de la subsumption à l'abduction – L'exemple du droit international privé*, Zurich/Bâle/Genève 2003, p. 523.

<sup>34</sup> Voir la directive mère-fille pour le passage du point de vue relatif à un point de vue tenant compte de la totalité des conventions conclues par un Etat donné: «Aux fins de l'application de la présente directive, les termes 'société d'un Etat membre' désignent toute société: [...] qui, selon la législation fiscale d'un Etat membre, est considérée comme ayant dans cet Etat son domicile fiscal et qui, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un Etat tiers, n'est pas considérée comme ayant son domicile fiscal hors de la communauté» (art. 2 lit. a, Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'Etats membres différents, JO L-225 du 20 août 1990 pp. 6 ss).

L'utilisation de cette approche perspectiviste, ou aspectuelle, repose à notre avis sur des bases solides, notamment sur le concept d'effet relatif des traités et, dans le cas des conventions de double imposition, sur le jeu de rôles entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence, donc entre deux perspectives différentes. Son importance en matière de conventions fiscales n'a pas été suffisamment soulignée. On oublie souvent la nature largement procédurale du mécanisme de fonctionnement de la convention fiscale, et on aborde trop souvent ces questions dans le prolongement du droit national, comme s'il s'agissait véritablement de droit matériel.

Le perspectivisme lié à l'effet relatif des conventions fiscales peut être illustré par le cas-type du conflit entre deux résidences. Lorsque les deux Etats contractants revendiquent le droit d'assujettir intégralement la même personne, il y a un conflit qui est tranché par la convention. Il n'est toutefois tranché que par une disposition à caractère quasi procédural. Comme l'indique le Commentaire OCDE, lorsque l'art. 4 par. 2 et par. 3 donne préférence à l'Etat A, il ne faut pas en déduire que l'article pose des règles spéciales sur la «résidence», et qu'on ne tient pas compte de la législation interne de l'Etat B du fait qu'elle est incompatible avec ces règles. En réalité, dans un conflit de ce genre, *«il importe évidemment de faire droit à l'une des deux revendications, et c'est à ce sujet que l'article propose des règles spéciales»*<sup>35</sup>. C'est pourquoi le Commentaire va prendre la peine, chaque fois qu'il parle de «résidence», de rajouter que c'est «au sens de la convention», pour marquer le caractère relatif de cette notion (relatif aux deux Etats en conflit, c'est-à-dire à cette convention particulière, et relatif dans le sens que cette détermination ne vaut pas nécessairement pour le droit interne<sup>36</sup>), et la nature quasi procédurale de l'approche.

Le perspectivisme lié au jeu de rôles<sup>37</sup> entre l'Etat de la source du revenu et l'Etat de la résidence du contribuable, au sens de la convention en cause, peut être illustré par la situation visée au par. 9 du Commentaire OCDE ad art. 23, et au par. 5 du Commentaire OCDE ad art. 21 du Modèle. L'Etat de la résidence du contribuable se trouve être en même temps l'Etat de la source d'un élément de revenu (un dividende), qui est toutefois imputable non pas directement au contribuable dans son Etat de résidence, mais à l'établissement stable que ce contribuable a dans l'autre Etat contractant. Le Commentaire discute la difficulté créée par cette situation, et tente de déterminer le droit d'imposer que l'Etat de la résidence du contribuable a, ou n'a pas, *«en tant qu'Etat de la source du dividende»*<sup>38</sup>.

<sup>35</sup> Commentaire OCDE, par. 7 ad art. 4.

<sup>36</sup> Autre avis: PETER LOCHER, Einführung, p. 89.

<sup>37</sup> Sur le jeu de rôle, ou «la prise de rôles» dans les systèmes procéduraux utilisés en droit, voir NIKLAS LÜHMANN, La légitimation par la procédure, traduction par L. K. SOSOE et St. BOUCHARD, Laval 2001, pp. 75 ss.

<sup>38</sup> On relève que réapparaît ici la fameuse *ratio formalis sub qua* des scholastiques, voir ANDRÉ DE MURALI, Comment dire l'être, Paris 1985, p. 52; PAPAUX (note 33), p. 181.



Le perspectivisme qui résulte de cette prise de rôles entre l'Etat de la source et celui de la résidence joue un rôle technique central dans la conceptualisation des situations de double imposition lorsque des sociétés de personnes sont en cause. Le Rapport est truffé d'expressions telles que «*du point de vue de l'application de la convention par l'Etat de la source*»<sup>39</sup>. Bien plus, le Rapport préconise, comme on le verra en détail, une coordination des perspectives des deux Etats contractants, en les articulant les unes sur les autres selon un certain ordre, l'approche d'un Etat déterminé (par exemple l'approche de l'Etat de la source, s'agissant de l'imputation du revenu à une personne résidente déterminée) devant «*prendre en compte [...] le traitement réservé à un élément du revenu*» dans l'autre Etat contractant<sup>40</sup>.

Il ne faut pas comprendre cette approche perspectiviste de façon subjective. Elle se réfère au contraire à une dimension objective, dans le sens où le point de vue sur un paysage ou une ville dépend objectivement de la position occupée par l'observateur dans ce paysage ou dans cette ville, cette position étant un facteur objectif qui va contribuer à la constitution de la perspective propre à l'observateur en question. Depuis qu'un employé jusque-là inconnu du bureau des brevets à Berne, du nom d'Einstein, a tiré des conséquences importantes du fait que la lumière, c'est-à-dire ce qui nous permet d'observer les choses, voyage à une vitesse finie, la prise en compte par l'observateur de sa propre situation au sein de ce qui constitue l'objet de son observation, et l'abandon du point de vue absolu conçu par Descartes et sa méthode comme seul point de départ valable, devrait s'être imposée même au monde des juristes.

## **V. La répartition du pouvoir de qualifier les sociétés de personnes entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence**

### **1. Le principe de la répartition du pouvoir de qualifier**

Suivant le Rapport du CAF et le Commentaire OCDE<sup>41</sup>, la Convention fiscale force parfois l'Etat de la source du revenu (respectivement, l'Etat de la résidence du contribuable) à prendre en compte la perspective adoptée par l'Etat de la résidence (respectivement, par l'Etat de la source), même si le droit interne de l'Etat de la source (respectivement, de l'Etat de la résidence), aurait conduit ce dernier, s'il avait été dans la situation de l'autre Etat, à un point de vue tout différent. Si on lit la convention selon la grille de lecture *systématique* proposée par le Rapport du CAF et le Commentaire OCDE, on y

<sup>39</sup> Par exemple Rapport OCDE, n. 25.

<sup>40</sup> Rapport OCDE, n. 53.

<sup>41</sup> Cf. art. 1 par. 2 à 6, art. 4 par. 8.4 et art. 23 par. 32.1 à 32.7, 56.1 à 56.3, 69.1 à 69.3.

trouve donc une répartition du pouvoir de qualifier les sociétés de personnes<sup>42</sup>.

Selon cette répartition, parfois c'est le droit interne de l'Etat de la résidence qui interagit<sup>43</sup> avec les dispositions de la convention, et l'autre Etat doit l'accepter, et parfois c'est le droit interne de l'Etat de la source qui interagit avec les dispositions de la convention, et l'autre Etat doit l'accepter. La question essentielle est bien entendu de déterminer pour quel genre de question c'est le droit interne de l'Etat de la source qui est déterminant, et pour quel genre de question ce rôle déterminant revient au droit interne de l'Etat de la résidence. Après quelques observations préliminaires, nous allons exposer la réponse précise donnée à cette question par le Rapport du CAF et le Commentaire de l'OCDE (Section V.2 ci-dessous pour les questions d'accès à la convention pour un revenu perçu par la société de personnes, où c'est le tour du droit interne de l'Etat de la résidence d'être déterminant, et Section V.3 ci-dessous pour les questions de classification du revenu dans les catégories établies par les règles distributives de la convention, où c'est le tour du droit interne de l'Etat de la source d'être déterminant).

#### Une extension de la portée de la prise de rôles

Ainsi, la prise de rôles comme Etat de la source ou comme Etat de la résidence, combinée avec l'interaction du droit interne sur la convention que chaque rôle comporte, revêt une grande importance dans le mécanisme d'application de la convention. On savait déjà que la répartition des rôles résultait du droit interne lorsqu'un seul Etat revendiquait le droit d'assujettir intégralement à l'impôt telle ou telle personne (l'art. 4 par. 2 et 3 du Modèle OCDE ne s'appliquant qu'à l'arbitrage de revendications concurrentes). On savait que l'Etat de la source du revenu ne pouvait pas s'opposer à l'effet qu'ont sur lui, par le biais de la convention, les règles internes de l'autre Etat en matière de résidence, parfois passablement arbitraires, comme par exemple en droit suisse la règle qui soumet à assujettissement intégral une personne physique déjà à partir d'un séjour de 30 jours dans certains cas (art. 3 LIFD)<sup>44</sup>.

On découvre maintenant que la portée du jeu de rôles reçoit une extension subtile. L'application de la convention va dépendre du droit interne de tel ou tel Etat, à cause de l'interaction de ce droit interne avec les dispositions de la convention, parce que cet Etat joue tel ou tel rôle (Etat de la source ou Etat de

<sup>42</sup> On rappelle au lecteur que nous entendons les termes «qualifier» et «qualification» dans un sens large et générique (cf. note 1), et non pas seulement dans le sens spécifique dans lequel ils sont utilisés, par exemple aux par. 32.1 ss du Commentaire OCDE sur l'art. 23.

<sup>43</sup> Sur ce terme voir Commentaire OCDE, par. 56.3 ad art. 23.

<sup>44</sup> «Ces conventions ne précisent pas les critères auxquels doivent répondre les dispositions des législations sur la 'résidence' pour que les Etats contractants reconnaissent à l'un d'entre eux le droit d'assujettissement intégral. A cet égard les Etats arrêtent leurs positions en se fondant uniquement sur leur législation interne», Commentaire OCDE, par. 4 ad art. 4.

la résidence). Le rôle détermine quel est le droit interne qui interagit, et les circonstances précises dans lesquelles il interagit<sup>45</sup>. En utilisant une métaphore musicale, on pourrait dire que pour éviter certains types de conflits qu'on appellera *systémiques*, chacun des Etats devra prendre à la lettre la «partition» que chante l'autre dans telle ou telle circonstance. S'agissant de l'Etat de source, il devra accepter la «partition» que chante l'autre Etat dans telle ou telle circonstance, à titre de «*contexte factuel dans lequel la convention doit être appliquée*»<sup>46</sup>; s'agissant de l'Etat de la résidence, il devra accepter la «partition» chantée par l'autre Etat à titre de «*modalités d'application de la convention*»<sup>47</sup>.

### Conflits systémiques

Selon cette approche *systémique* on va être amené à définir une nouvelle catégorie de conflits entre Etats contractants<sup>48</sup>. Ce sont les conflits qui proviennent de l'interaction du droit interne d'un Etat avec les dispositions de la convention, dans une situation où cette interaction est inévitable compte tenu du rôle de cet Etat. Il faut les distinguer des conflits qui résultent de différences d'interprétation touchant les dispositions de la convention, ou de différences d'appréciation des faits de la cause. Ces deux dernières catégories de conflits, dans lesquels les Etats se reprochent mutuellement d'être dans l'erreur à propos du fait ou du droit, ne peuvent être résolus, lorsqu'ils donnent lieu à double imposition, que par la procédure amiable, en l'absence d'autorité judiciaire supranationale acceptée par les deux Etats.

En revanche, les conflits tenant aux rôles résultent de différences entre les législations internes des deux Etats, et ils sont résolus par une application correcte de la convention, en s'assurant que chaque Etat reste dans le rôle que la convention lui attribue, et respecte la «partition» récitée par l'autre dans le cadre de son rôle. Le perspectivisme et le jeu de rôles – chacun dans son rôle et à chacun la perspective propre à la position que lui donne son rôle – interviennent ici comme moyens techniques permettant au système de fonctionner.

<sup>45</sup> Il est difficile de comprendre pourquoi LANG trouve surprenant que la réponse du CAF varie suivant qu'il s'agit d'un problème d'accès à la convention pour un revenu perçu dans l'Etat de la source ou d'un problème de qualification du revenu lors de l'application des règles distributives, v. LANG, Application (note 24), p. 40.

<sup>46</sup> Commentaire OCDE, par. 6.3 ad art. 1, et Rapport OCDE, n. 53.

<sup>47</sup> Rapport OCDE, n. 103. Ce mécanisme d'application de la convention pourrait être considéré comme un exemple remarquable de *système* au sens analysé par le sociologue allemand NIKLAS LÜHMANN. Selon cet auteur, les procédures qu'on trouve parfois en droit peuvent être pensées comme des systèmes «autopoïétiques». Il définit ce genre de système comme «*un complexe d'actions ouvert, qui se gère en partie de lui-même et qui réduit la complexité*» (note 37, p. 34). Voir en particulier le chapitre consacré à l'importance de la *prise de rôles* dans les procédures, pp. 75 ss.

<sup>48</sup> Commentaire OCDE, par. 32.5 ad art. 23.

## Contraintes résultant de la répartition du pouvoir de qualifier

On va examiner les contraintes exercées à cet égard par la convention sur chacun des deux Etats. Nous étudierons d'abord les contraintes telles qu'elles sont perçues et subies par l'Etat de la source. Elles sont examinées dans le chapitre II du Rapport intitulé «L'application des conventions fiscales par l'Etat de la source», et dans le Commentaire OCDE relatif à l'art. 1 du Modèle (section du Commentaire intitulée «Application de la convention aux sociétés de personnes»). Ces textes couvrent la problématique de l'accès à la convention, c'est-à-dire de l'obligation de principe, pour l'Etat de la source, d'appliquer la convention aux revenus «des» «résidents» de l'autre Etat contractant, en acceptant comme un fait l'interaction préalable entre le droit interne de l'autre Etat contractant et la convention dans la détermination de la personne qui a le droit de bénéficier des dispositions de la convention *au titre des revenus en cause*, même lorsque cette personne n'est pas la personne qui est désignée par la législation interne de l'Etat de la source comme le contribuable auquel sont attribués les revenus en cause<sup>49</sup>. Cette problématique est parfois désignée comme celle du «conflit d'attribution» du revenu<sup>50</sup>, bien que le Rapport et le Commentaire OCDE n'utilisent pas cette terminologie<sup>51</sup>.

Puis nous étudierons les contraintes perçues et subies par l'Etat de la résidence. Elles sont examinées dans le chapitre III.1 du Rapport intitulé «Application des conventions fiscales par l'Etat de la résidence», et dans le Commentaire OCDE relatif à l'art. 23 du Modèle (section du Commentaire intitulée «Conflits de qualification»). Ces textes couvrent toute la problématique de l'obligation, pour l'Etat de la résidence, d'éliminer la double imposition en acceptant la façon dont l'Etat de la source a préalablement appliqué les règles distributives des art. 6 à 22 du Modèle OCDE, c'est-à-dire en acceptant l'interaction préalable du droit interne de l'Etat de la source et des dispositions de la convention pour ce qui concerne la classification du revenu dans les catégories utilisées par les règles distributives utilisées par la convention<sup>52</sup>.

Vue dans la perspective de l'Etat de la source du revenu, la contrainte qu'exerce la convention se manifeste d'abord dans le fait, pour cet Etat, d'être confronté à une convention applicable aux revenus que telle ou telle personne perçoit sur son territoire. Il doit s'agir des revenus d'une personne qui rentre

<sup>49</sup> Voir Rapport OCDE, n. 27.

<sup>50</sup> Voir HUGUES SALOMÉ, *International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income*, Zurich/Bruxelles, 2002; ROBERT J. DANON, *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report*, Intertax 2004, pp. 210 ss; MICHAEL LANG, *Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law*, IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation 2001, pp. 596 ss (cité: LANG, *Taxation of Income*).

<sup>51</sup> Voir Rapport OCDE, n. 25.

<sup>52</sup> Ce type de problématique est désigné par le Rapport et par le Commentaire OCDE comme constituant celle des «conflits de qualification»; v. aussi ROBERT J. DANON/HUGUES SALOMÉ, *Le conflit de qualification en droit fiscal international*, ASA 71 (2002), pp. 257 ss; OBERSON (note 7), n. 479 ss;

dans le champ d'application de la convention quant aux personnes (art. 1 et art. 4 du Modèle OCDE): un sujet fiscal de l'autre Etat (sujet fiscal au sens de la législation interne de l'autre Etat), par exemple une société de personnes, se présente à lui en quelque sorte «armé» de tous les revenus *que sa qualité de sujet fiscal dans l'autre Etat conduit à lui imputer*. L'Etat de la source se trouve alors face à «un élément de fait»<sup>53</sup> qui s'impose à lui, et bloque tout recours au traitement de la société de personnes en cause selon le droit interne de l'Etat de la source, tant qu'il s'agit de cette problématique d'accès à la convention pour les revenus perçus par la société de personnes dans l'Etat de la source.

Vue dans la perspective de l'Etat de résidence, la contrainte exercée par la convention se manifeste non seulement à travers les quatre articles qui excluent le droit d'imposer de l'Etat de résidence, en attribuant ce droit exclusivement à l'Etat de la source<sup>54</sup>, mais aussi, et le plus souvent, à travers l'obligation d'éliminer la double imposition par une exemption ou un crédit d'impôt, pour les revenus «*qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont impossibles dans l'autre Etat contractant*» (art. 23 du Modèle OCDE). L'Etat de la résidence va de ce fait se retrouver, à cause de la position *systémique* que lui attribue l'art. 23 du Modèle OCDE, face à des opérations d'application de la convention entreprises par l'Etat de la source «conformément aux dispositions de la convention», bien que différentes de celles auxquelles l'Etat de la résidence aurait lui-même procédé, selon sa législation interne, s'il avait été dans la position de l'Etat de la source. En d'autres termes, il va se retrouver pris au piège que constitue sa position dans le jeu de rôles, confronté à l'interdiction *systémique* de se substituer à l'Etat de la source, interdiction évidente s'il accepte que la convention lui a conféré seulement le rôle d'Etat de la résidence, et qu'elle le contraint à se contenter de cette perspective limitée.

Cette approche que nous désignons comme une approche liée au rôle de chaque Etat dans le fonctionnement de la convention, donc comme une solution *systémique* aux problèmes de l'application de la convention quand une société de personnes est en cause, le Rapport la décrit de façon exacte et précise

KLAUS VOGEL, Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished, IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation 2003, pp. 41 ss; LARMERS/SIEVES (note 10), pp. 155 ss; ALEXANDER RUSI, The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits, IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation 2003, pp. 45 ss; JOHN F. AVERY JONES, The «One true meaning» of a Tax Treaty, IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation 2001, pp. 220 ss; DIEIMAR AIGNER/HANS-JÖRG AIGNER, Taxation of Gains from the Alienation of a Partnership Interest under the OECD Model, IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation 2001, pp. 608 ss. Voir note 1 ci-dessus en début de texte qui explique que nous utilisons les mots «qualification» et «qualifier» dans un sens plus large que celui qui vise uniquement la qualification de revenus au regard des catégories de revenus établies par les règles distributives de la convention.

<sup>53</sup> Rapport OCDE, n. 62.

<sup>54</sup> Il s'agit des art. 8 par. 1 et 2, art. 13 par. 3, art. 19 par. 1(a) et 2(a), art. 19 et art. 22 par. 3 du Modèle OCDE. Relevons qu'aucune de ces dispositions n'exige que le revenu ait été payé à un résident de l'autre Etat contractant, et que donc les règles distributives des art. 6 à 22 du Modèle OCDE ne contiennent pas toujours cette condition.

comme une «*meilleure coordination de l'application et de l'interprétation de certaines dispositions des conventions fiscales*»<sup>55</sup>. Il convient de relever qu'une telle approche ne peut fonctionner, puisqu'elle est liée au rôle de chaque Etat, que si les rôles sont séparés, et que l'un des Etats ne revêt pas à la fois la qualité de l'Etat de résidence et d'Etat de la source. La «coordination de l'application» ne fonctionne plus dès qu'il y a confusion de rôles. Ces situations de confusion de rôles sont analysées par le Rapport dans un chapitre III.2, intitulé «Conflits d'imputation des revenus» (en anglais «Conflicts of income allocation») où le CAF constate que ce type de conflit reste sans solution, et que la double imposition qu'il entraîne ne peut être réglée que par accord amiable.

## **2. Contraintes exercées par la convention sur l'Etat de la source du revenu en matière de qualification des sociétés de personnes**

### **a) La position de l'OCDE**

La répartition du pouvoir de qualifier la société de personnes en cause, lorsqu'il s'agit pour l'Etat de la source de déterminer s'il y a accès à la convention pour un revenu perçu par la société de personnes sur son territoire, obéit, suivant le Rapport et le Commentaire OCDE à l'art. 1 du Modèle OCDE, au principe suivant: la qualification faite par l'Etat de la source (et donc le traitement fiscal de la société de personnes dans cet Etat) est sans aucune incidence sur la question de savoir s'il y a accès à la convention pour le revenu en cause<sup>56</sup>.

Pour déterminer si la convention s'applique ou ne s'applique pas, l'Etat de la source doit en revanche «*prendre en compte, en tant que faisant partie du contexte factuel dans lequel la convention doit être appliquée, la manière dont l'élément de revenu perçu sur son territoire est traité dans l'Etat dans lequel la personne qui réclame les avantages des dispositions de la convention est un résident*»<sup>57</sup>.

Par le mot «traiter», le texte vise ce que nous avons désigné jusqu'à maintenant comme la qualification de la société de personnes à fins fiscales: c'est le fait pour l'Etat dans lequel la personne (associé, ou société de personnes elle-même suivant les cas) qui réclame les avantages des dispositions de la convention est un résident, de «faire transiter» vers l'associé, ou de ne pas «faire transiter», les revenus perçus dans l'Etat de la source<sup>58</sup>.

Lorsque la personne qui réclame les avantages des dispositions de la convention est la société de personnes elle-même, et que l'Etat dans lequel elle est résidente au sens de l'art. 4 par. 1 du Modèle OCDE ne fait pas transiter vers les associés les revenus perçus dans l'Etat de la source, l'Etat de la

<sup>55</sup> Rapport OCDE, n. 26.

<sup>56</sup> Voir par exemple Rapport OCDE, n. 73 et Commentaire OCDE, par. 6.3 ad art. 1 et par. 8.4 ad art. 4.

<sup>57</sup> Rapport OCDE, n. 53; Commentaire OCDE, par. 6.3 ad art. 1.

<sup>58</sup> Rapport OCDE, n. 53; Commentaire OCDE, par. 8.4 ad art. 4.

source des revenus devra accepter que cette société de personnes est titulaire de ces revenus, et donc qu'elle peut bénéficier des avantages de la convention, quelle que soit par ailleurs la position de l'Etat de la source des revenus, suivant sa propre législation interne, sur la transparence ou la non-transparence de la société de personnes, et donc sur l'attribution qui résulte de cette transparence ou de cette non-transparence.

Cela présuppose bien entendu que la convention applicable ait un contenu semblable à la Convention Modèle de l'OCDE concernant la définition de ce qui constitue une «personne» au sens de la convention (art. 3 par. 1(a) du Modèle OCDE), et que donc la société de personnes puisse être considérée comme une «*personne au sens de la convention*»<sup>59</sup>. Cela présuppose aussi que cette personne soit un «résident» au sens de la convention (art. 4 par. 1 du Modèle OCDE)<sup>60</sup>.

Si ces conditions sont remplies, l'Etat de la source pourra se retrouver dans la situation de devoir accorder le bénéfice de la convention en relation avec des revenus provenant de son territoire, à une personne qui n'est pas nécessairement, pour ce qui concerne ces revenus, le contribuable désigné par sa législation interne<sup>61</sup>. Il devra par exemple accorder le bénéfice de la convention à une société de personnes située dans l'Etat X, alors que d'après son droit interne les revenus de la société de personnes doivent être attribués aux associés qui, par hypothèse, pourraient être situés dans un Etat sans convention fiscale avec l'Etat de la source.

Lorsque la personne qui réclame les avantages des dispositions de la convention est un associé, et que l'Etat dans lequel cet associé est résident fait

<sup>59</sup> L'art. 1 du Modèle OCDE stipule en effet que la convention n'est applicable qu'aux «personnes»; suivant l'art. 3 par. 1(a) du Modèle OCDE sont aussi des personnes les «groupements de personnes». Les sociétés de personnes sont donc des personnes au sens du Modèle OCDE selon cet article (Commentaire OCDE, par. 2 ad art. 3).

<sup>60</sup> Suivant l'art. 4 par. 1 du Modèle OCDE, le terme «résident d'un Etat contractant» est utilisé pour désigner «*toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue*»; selon le Commentaire OCDE, par. 8 ad art. 4, la définition tend à couvrir les différents critères qui «*dans les législations fiscales internes, déterminent un assujettissement complet à l'impôt (assujettissement intégral)*». L'art. 4 par. 1 du Modèle OCDE exige donc de l'Etat qui revendique la résidence de la société de personnes, qu'elle soit elle-même soumise à un assujettissement intégral (voir Rapport OCDE, n. 40, sur la signification technique qu'il convient de donner à l'expression «elle-même»). Certaines conventions conclues par la Suisse contiennent une règle différente, par exemple la Convention avec les Etats-Unis considère que la société de personnes est résidente même si les revenus réalisés par la société de personnes «*sont assujettis à l'impôt [...] auprès des associés*» (art. 4 par. 1(d) CDI-USA 1996); voir à ce sujet ERIC HESS, La notion de résident dans la nouvelle Convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique, RDAF 1988, pp. 221 ss, en particulier p. 231.

<sup>61</sup> Rapport OCDE, n. 27; voir la critique virulente de LANG (Application, note 24) à ce propos, qui considère que «*The lack of reasoning in this paragraph is deplorable*» (p. 32) parce que le CAF n'indiquerait pas les conditions dans lesquelles cela peut arriver. Il nous semble cependant que tout le propos du Rapport OCDE est d'indiquer quand cela peut arriver, et qu'il le fait de façon extrêmement précise.

transiter les revenus de la société de personnes<sup>62</sup> vers les associés, l'Etat de la source du revenu devra accepter que cet associé est un résident de l'Etat contractant titulaire des revenus en question, et qui peut donc bénéficier des avantages de la convention au titre de ces revenus, quelle que soit par ailleurs la législation interne de l'Etat de la source à propos de la transparence des sociétés de personnes et de la titularité de leurs revenus<sup>63</sup>.

Ici aussi l'Etat de la source des revenus devra accorder les avantages de la convention, au titre des revenus en cause, à une personne qui n'est pas nécessairement la personne désignée par sa législation interne comme le contribuable auquel sont imputés les revenus en cause.

Le traitement des diverses situations découle de ces principes, qui conduisent parfois à une double éligibilité (des associés dans l'Etat A, sur la base de la convention entre l'Etat A et l'Etat S, et de la société de personnes dans l'Etat B, sur la base de la convention entre l'Etat B et l'Etat S). Parfois, suivant la configuration particulière envisagée, ces principes conduisent à une absence d'éligibilité: personne n'a accès à la convention pour les revenus en cause, ni les associés, bien qu'ils soient domiciliés dans un pays avec convention, ni la société de personnes, bien qu'elle soit établie dans un pays avec convention.

Ainsi, appliqués au cas n°3 exposé dans la section III ci-dessus, ces principes conduisent l'Etat de la source à devoir reconnaître aussi bien l'éligibilité de la société de personnes P aux avantages de la convention entre P et S, que l'éligibilité des associés A et B aux avantages de la convention entre R et S<sup>64</sup>. Si en revanche le régime fiscal est inversé dans l'Etat P et dans l'Etat R, de sorte que P ferait transiter les revenus vers les associés, alors que R ne le ferait

<sup>62</sup> Où que cette société de personnes soit établie, à la condition cependant qu'elle ne soit pas dans l'Etat de la source, afin qu'on puisse continuer à considérer l'Etat de la source exclusivement en tant qu'Etat de la source (sur le «*en tant que tel*» voir note 38 ci-dessus).

<sup>63</sup> Accorder le bénéfice de la convention à l'associé si l'Etat de la résidence de l'associé «fait transiter» le revenu de la société de personnes vers l'associé, ce n'est pas exiger une imposition effective de ce revenu en mains de l'associé. Il y a là deux questions distinctes. A notre avis LANG (Application, note 24) n'est pas convaincant lorsqu'il prétend pouvoir confondre les deux questions sous prétexte que le résultat est le même: «*Not allocating the income to the partners by State R leads to the same result as exempting this income at the level of the partners*» (p. 51). La législation fiscale peut d'ailleurs faire transiter les revenus de la société de personnes vers l'associé (par exemple l'art. 10 LIFD) tout en contenant une autre disposition prévoyant que telle ou telle catégorie de revenu n'est pas imposable (par exemple un bénéfice en capital sur des avoirs mobiliers). L'argument de LANG, qu'on ignore si la législation fiscale fait transiter le revenu vers l'associé quand il s'agit d'un revenu non imposable (par exemple un gain de loterie en Autriche), procède de la même confusion de deux questions distinctes (Taxation of Income, note 50, p. 600).

<sup>64</sup> L'Etat de la source devra alors appliquer l'impôt le plus faible admis par les deux conventions (Rapport OCDE, n. 74). Relevons que la société de personnes ne pourra bénéficier des avantages de la convention qu'à la condition qu'elle remplisse les exigences d'éventuelles dispositions contre l'utilisation abusive des conventions fiscales (pour l'application des règles relatives à la «*limitation of benefits*» dans la convention entre la Suisse et les USA de 1996 aux sociétés de personnes, voir HESS (note 60), pp. 221 ss, en particulier p. 232 ainsi que le chiffre 6 du Mémoire).



pas et assimilerait la société de personnes à une société de capitaux, il y aurait double non-éligibilité<sup>65</sup>.

En aucun cas le traitement de la société de personnes dans l'Etat S, et la titularité des revenus liés à ce traitement, n'est relevante pour la question de savoir si la convention s'applique ou non aux revenus provenant de l'Etat S<sup>66</sup>.

#### b) La signification de cette position

Cette position a été comprise de façon très diverse dans la doctrine. Certains ont pensé que le Commentaire OCDE défendait la thèse que c'est l'Etat de la résidence qui se voit ainsi reconnaître de façon générale le pouvoir de trancher les conflits portant sur l'attribution du revenu. Ils ont défendu le principe contraire, selon lequel c'est au contraire l'Etat de la source qui a ce pouvoir, et que la convention ne s'applique que dans la mesure où l'Etat de la source attribue le revenu, selon ses règles internes d'attribution, à une personne qui, selon la convention, est résidente dans l'autre Etat contractant<sup>67</sup>.

A notre avis, ces auteurs donnent une portée à la position de l'OCDE que celle-ci n'a pas. En effet, traiter la société de personnes comme un sujet fiscal distinct, ou au contraire la traiter comme un sujet fiscal transparent, et «faire transiter» dans ce cas le revenu vers les associés, ne constitue pas, selon nous, une question d'attribution du revenu. Une règle d'attribution permet de décider de l'attribution du revenu entre deux sujets fiscaux en concurrence, par exemple entre l'usufruitier et le nu-propiétaire. Rien de tel ici, mais seulement la question de savoir si la société de personnes est un sujet fiscal distinct ou pas. C'est, à notre avis, une question qui a une structure logique tout à fait différente de celle qui est propre aux questions d'attribution<sup>68</sup>.

Si l'on veut cependant désigner la problématique de la qualification des sociétés de personnes comme une problématique d'attribution de revenus, on peut certainement le faire, mais il faudra alors distinguer deux catégories différentes parmi les problèmes d'attribution: celle des problèmes d'attribution

<sup>65</sup> Voir l'Exemple 7 du Rapport OCDE, n. 69 s.

<sup>66</sup> Rapport OCDE, n. 69 et 72.

<sup>67</sup> Voir LANG, *Taxation of Income* (note 50): «*The Source State's rights to tax are restricted or eliminated by the distribution norms of the OECD Model. The tax treaty effects are ensured in the Source State if the Source State allocates income to a person resident in the other Contracting State. In this case, the person resident in the other Contracting State may claim the benefit of the treaty in the Source State [...] If there is a difference between entitlement to treaty benefit and the original domestic allocation of income in the Source State, the treaty effects would not be applicable*» (pp. 598 s). Voir également LANG, *Application* (note 24), pp. 37 ss.

<sup>68</sup> Cette différence de structure logique est manifeste si l'on se situe à l'intérieur d'un système fiscal comme celui des Etats-Unis, qui donne aux sociétés de personnes l'option de ne pas «faire transiter» les revenus vers les associés, et qui donne à certaines personnes morales (par exemple les *limited liability companies*) l'option de «faire transiter» les revenus vers les actionnaires (option en faveur de la transparence). Une telle option n'est conceptuellement pas envisageable s'agissant d'un conflit d'attribution entre par exemple le nu-propiétaire et l'usufruitier. Elle serait contraire au principe de l'égalité de traitement.

qui résultent uniquement de la reconnaissance d'un sujet fiscal distinct (la société de personnes)<sup>69</sup>, et celle des autres problèmes d'attribution. Le Rapport ne prend position que sur la première catégorie de problèmes. Tous les exemples sont construits sur l'hypothèse qu'il n'y a pas de conflit d'attribution véritable (c'est-à-dire de conflit d'attribution au sens de la deuxième catégorie), et que les deux Etats contractants considèrent que c'est la société de personnes qui reçoit l'élément de revenu perçu dans l'Etat de la source<sup>70</sup>. Le Rapport de 1999 et le Commentaire OCDE ne visent, à notre avis, que la question du traitement fiscal de la société de personnes, c'est-à-dire la question de la qualification de cette entité aux fins de déterminer s'il y a lieu de «faire transiter», ou de ne pas «faire transiter» les revenus vers les associés.

La distinction entre un problème de traitement fiscal d'une société de personnes (transparence ou absence de transparence) et une question d'attribution de revenus est toutefois assez fine, et il convient de la situer dans le cadre de la problématique générale de l'imposition des revenus par l'Etat de la source. La législation interne de l'Etat de la source détermine souverainement la fiscalité des revenus perçus sur son territoire. En droit fiscal suisse, par exemple, il s'agit des dispositions sur l'assujettissement fiscal limité en cas de rattachement économique (art. 4 à 7 et 51 s. LIFD), des dispositions sur l'impôt à la source (art. 83 à 101 LIFD) et des dispositions sur l'impôt anticipé<sup>71</sup>. Les dispositions d'une convention fiscale peuvent toutefois intervenir pour limiter ou supprimer le droit d'imposer résultant de ce type de législation interne, lorsqu'il s'agit de revenus qui sont payés à un résident de l'autre Etat contractant, c'est-à-dire lorsqu'une exigence d'attribution du revenu est satisfaite.

Cette exigence d'attribution découle de l'utilisation, par toutes les règles distributives qui limitent ou suppriment le droit d'imposer de l'Etat de la source, de termes tels que «payés à», «reçoit», «réalisés par», «de», «etc.»<sup>72</sup>. Combinés avec l'art. 1, l'art. 3 par. 1(a) et l'art. 4 du Modèle OCDE, elle exige l'existence d'un lien entre l'élément de revenu qui fait l'objet de l'impôt dans l'Etat de la source, et une personne au sens de la convention (un individu, une société ou un groupement de personnes) qui, en vertu de la législation fiscale de l'autre Etat contractant, est assujettie à l'impôt dans cet autre Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

<sup>69</sup> Dans ce sens, en droit interne s'agissant de la problématique de la transparence des personnes juridiques on se réfère au concept de conflit d'attribution, v. WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, p. 45.

<sup>70</sup> A notre avis, on ne peut en particulier pas reprocher au CAF de n'avoir pas suffisamment distinguer le concept de «*personal attribution of income*» de la question de l'accès à la convention, et d'avoir procédé de façon pragmatique, comme le fait SALOMÉ (note 50), p. 67. Le CAF n'a tout simplement pas voulu traiter l'ensemble des problèmes d'attribution.

<sup>71</sup> Voir à ce propos ERIC HESS, *Withholding Taxation and Relief for Foreign Withholding Taxes: Survey of the Swiss Rules regarding Source Taxation of Outbound and Inbound Payments*, ASA 65 (1996/97), pp. 147 ss.

<sup>72</sup> Voir SALOMÉ (note 50), pp. 62 s.

La convention ne définit cependant pas ce qu'il faut entendre par «payés à» et les autres expressions semblables, et des divergences sont possibles entre les législations des deux Etats contractants à ce propos, l'un attribuant par exemple le revenu au nu-propriétaire, et l'autre l'attribuant à l'usufruitier (conflit d'attribution véritable). S'agissant de ces véritables conflits d'attribution on peut probablement soutenir que c'est la législation de l'état de la source qui est déterminante, et LANG aurait raison si le Rapport traitait de ce genre de conflits.

Le Rapport toutefois ne traite pas ce genre de questions, mais uniquement de la reconnaissance, ou de la non-reconnaissance de la société de personnes comme sujet fiscal distinct, et de l'effet de cette reconnaissance sur l'Etat de la source lorsque ce sujet fiscal distinct doit être considéré comme une personne qui est un résident de l'autre Etat contractant. L'Etat de la source se trouve alors dans un «contexte factuel» où il doit accepter d'appliquer les dispositions de la convention *en tenant compte de la titularité des revenus qu'implique l'existence de ce sujet fiscal distinct selon la législation de l'Etat de la résidence*. Dans ce contexte, il pourra être contraint par la convention, lorsqu'il applique les règles distributives, de «limiter ou de supprimer le droit d'imposer résultant de [sa] législation interne, lorsqu'une personne qui est généralement, mais pas nécessairement le contribuable désigné par sa législation interne a le droit de bénéficier des dispositions [de la convention] au titre du revenu en cause»<sup>73</sup>. C'est une conséquence du rôle pivotale, systémique, de l'art. 1 du Modèle OCDE, combiné avec l'art. 4 par. 1 du Modèle OCDE et sa référence au droit interne de l'Etat de la résidence.

#### c) La position de l'OCDE comme interprétation de la convention fiscale

La présente contribution veut surtout mettre en évidence l'importance des aspects *systémiques* dans les recommandations de l'OCDE sur la bonne façon d'appliquer les conventions fiscales lorsque des sociétés de personnes sont en cause. Il n'a pas pour objet de discuter de façon approfondie les diverses positions prises dans la doctrine sur la question de savoir si la position *systémique* prise par le Rapport, et incorporée dans le Commentaire OCDE lors de sa mise à jour en avril 2000, constitue une interprétation correcte de la convention fiscale<sup>74</sup>. Nous limiterons nos propos sur cet aspect à quelques remarques<sup>75</sup>.

<sup>73</sup> Voir Rapport OCDE, n. 27.

<sup>74</sup> Voir ROBERT J. DANON/HUGUES SALOMÉ, Double non-imposition, rapport suisse, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a (2004), pp. 677 ss (cité: DANON/SALOMÉ, Rapport IFA); pour le poids à attribuer au fait que cette position fait maintenant partie du Commentaire OCDE, voir KLAUS VOGEL, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation 2000, p. 612; JOHN F. AVERY JONES, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation 2002, pp. 102 ss; LANG, The Application (note 24), pp. 15 ss; EDWIN VAN DER BRUGGEN, The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary, Intertax 2003, pp. 259 ss.

<sup>75</sup> Nous ne traitons pas les diverses dispositions spécifiques qui figurent dans un grand nombre de traités conclus par la Suisse, comme par exemple le traité avec les Etats-Unis qui prévoit qu'une société

Il faut préalablement souligner que la Suisse n'a pas formulé d'observations critiquant cette approche *systémique*, et qu'elle se rallie aux recommandations de l'OCDE à ce propos<sup>76</sup>. Elle a même déjà rendu une décision publiée qui se réfère expressément au par. 6.4 du Commentaire OCDE ad art. 1, pour ce qui concerne un dividende versé par une société de capitaux danoise, à une société de personnes en Allemagne, dont un associé est un résident suisse<sup>77</sup>.

Le CAF justifie sa prise de position par référence a) aux «*objectifs fondamentaux de la convention*»<sup>78</sup>, b) à la «*structure de la convention*» et au «*principe implicite*» qu'elle comporte et au «*contexte factuel dans lequel elle doit être appliquée*»<sup>79</sup>, et c) au fait que lorsqu'une règle distributive fait référence au bénéficiaire effectif du revenu (art. 10 par. 2, art. 11 par. 2, art. 12 par. 1 du Modèle OCDE), elle semble viser la société de personnes lorsque celle-ci est considérée comme imposable en vertu de la législation de l'Etat de la résidence, et les associés lorsque l'Etat de leur résidence «fait transiter» vers eux le revenu en question<sup>80</sup>.

Suivant l'art. 31 par. 1 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités<sup>81</sup>, «*un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but*». Le commentaire accompagnant le projet d'articles sur le droit des traités précise que cette disposition contient trois principes distincts: «*Le premier [...] découle directement de la règle pacta sunt servanda. Le deuxième constitue le fond même de la méthode de référence au texte: les parties*

de personnes est résidente d'un Etat contractant à condition que son revenu soit assujéti aux impôts dans cet Etat comme les revenus d'un résident, soit auprès de la société, soit auprès des associés (art. 4 par. 1(d) CDI-USA 1996). Voir à ce propos les remarques de HESS (note 60), p. 231, sur le sens de l'expression «comme un résident» pour le cas où les associés sont dans un autre Etat que la société de personnes. De façon générale sur les diverses réglementations particulières dans les conventions conclues par la Suisse, voir SALOMÉ (note 50), pp. 77 ss.

<sup>76</sup> DANON/SALOMÉ, Rapport IFA (note 73), p. 685. SALOMÉ (note 50) affirme même que la position de la Suisse «*goes beyond the recommendation of the Partnership Report*» (p. 78); il faut cependant distinguer la titularité matérielle aux bénéfices des conventions, et les facilités procédurales qui sont accordées lorsque l'AFC admet, pour des raisons de simplicité, que la demande de dégrèvement puisse être soumise par la société de personnes étrangère, voir PEIER BAUMGARINER/ANDREAS KOLB, Practical issues in the application of double tax conventions, rapport suisse, Cahiers de droit fiscal international, vol. 83b (1998), p. 694. Voir aussi IRENE SALVI, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, ASA 64 (1995), pp. 199 s. La présente discussion porte sur l'accès matériel de la société de personnes étrangère aux avantages de la convention; il s'agit alors d'un droit aux avantages de la Convention qui n'est pas soumis, à notre avis, aux conditions qui sont requises lorsque l'accès est accordé pour des raisons de simplicité administrative. Ainsi, à notre avis, la condition que les trois quarts au moins des bénéfices de la société doivent appartenir à des personnes qui sont résidentes dans le même Etat que la société de personnes (par exemple voir CDI-Allemagne du 11 août 1971, Protocole du 18 juin 1971, ad art. 10 à 12) ne s'applique qu'à l'accès accordé pour des raisons de simplicité administrative, mais n'a pas lieu d'être lorsque la société de personnes dispose d'un droit indépendant à bénéficier de la convention.

<sup>77</sup> LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB (note 28), B 10.2 n. 23 – décision du 23 décembre 2003.

<sup>78</sup> Rapport OCDE, n. 51.

<sup>79</sup> Ibidem.

<sup>80</sup> Rapport OCDE, n. 54.

<sup>81</sup> RS 0.111.

*sont présumées avoir l'intention qui ressort du sens ordinaire des termes qu'elles utilisent. Le troisième principe a trait à la fois au bon sens et à la bonne foi; le sens ordinaire d'un terme doit être déterminé non pas dans l'abstrait, mais dans le contexte du traité et compte tenu de son objet et de son but*<sup>82</sup>.

Quoique l'utilisation par le Rapport et le Commentaire OCDE de la «structure de la convention», du «principe implicite» qu'elle comporte, du «contexte factuel dans lequel elle doit être appliquée» nous paraisse extrêmement convaincant, il faut reconnaître que ce sont là plutôt des références à des moyens extrinsèques d'interprétation, tout au moins pour ce qui concerne le contexte factuel dans lequel la convention doit être appliquée. En matière de droit des traités, l'interprétation conçoit le sens du mot «contexte» dans un sens très étroit, qui n'a que peu de relation avec l'interprétation dite *systématique* en droit interne, où il ne serait sans doute pas difficile de considérer que fait partie du contexte, dans le cadre d'une telle interprétation, non seulement le texte entourant les mots à interpréter, mais aussi le contexte factuel. Ce n'est pas le cas en droit international selon la Convention de Vienne sur le droit des traités. De même, la référence à l'objet et au but du traité ne peut être retenue qu'en liaison avec l'interprétation d'éléments déterminés du texte, et non pas de façon générale comme interprétation téléologique.

Il nous paraît que la démarche la plus prometteuse, et c'est d'ailleurs celle qui s'impose en premier lieu suivant la Convention de Vienne, c'est de partir du sens ordinaire des mots utilisés dans la convention. Ceux qui s'opposent à l'approche *systématique* du Rapport et du Commentaire OCDE soutiennent en général que l'Etat de la source n'est pas lié par le traitement fiscal de la société de personnes dans l'Etat de la résidence et par la titularité du revenu qu'elle implique, et qu'il peut sur ce point adopter une position différente. Nous suggérons de partir du texte de l'art. 23 du Modèle OCDE pour l'examen de cette question.

Les dispositions de cet article visent les revenus qu'«un résident d'un Etat contractant reçoit», et exigent de l'Etat de résidence d'accorder un crédit «sur l'impôt qu'il perçoit sur le revenu *de ce résident*», ou d'exempter de l'impôt «ces revenus», c'est-à-dire ceux que le résident «reçoit». Par ces expressions, l'art. 23 du Modèle OCDE, si l'on comprend les mots utilisés dans leur sens ordinaire (les mots *de*, *reçoit*), et cela «non pas dans l'abstrait, mais dans le contexte du traité», fait référence à des notions qui relèvent exclusivement de la législation interne de l'Etat de résidence. L'art. 23 du Modèle OCDE d'ailleurs ne s'applique «*qu'à l'Etat de résidence*»<sup>83</sup>, et il traite de la double imposition dite juridique, qui ne peut exister que si, selon sa législation interne, l'Etat

<sup>82</sup> Projet d'articles sur le droit des traités et commentaires, adopté par la Commission du droit international à sa 18<sup>e</sup> session, Documents officiels de la Conférence des Nations Unies sur le droit des traités, vol. III, New York 2001, pp. 7 ss, spéc. p. 44.

<sup>83</sup> Commentaire OCDE, par. 8 ad art. 23.

de résidence d'une certaine personne impute un revenu à cette personne, et l'impose.

En tenant compte de ce qui précède, on arrive à déterminer clairement quel est le sens ordinaire, «non pas dans l'abstrait, mais dans le contexte du traité», d'expressions telles que «revenu de ce résident», «reçoit», etc. La question qui reste à résoudre est de savoir dans quelle mesure le sens ordinaire de ces termes à l'art. 23 du Modèle OCDE peut s'imposer à l'Etat de la source, alors que précisément cet Etat n'a pas d'obligations sur la base de l'art. 23 du Modèle OCDE. Il faut se demander toutefois si les expressions «revenu *de* ce résident», revenu qu'un résident d'un Etat contractant «reçoit», et qui «sont imposables dans l'autre Etat contractant» peuvent prendre un sens différent quand on passe de l'art. 23 aux règles distributives des art. 6 à 22 du Modèle OCDE, qui utilisent des termes tels que «payés à»<sup>84</sup>, «reçoit»<sup>85</sup>, «réalisés par»<sup>86</sup>, «tire»<sup>87</sup>, et «de»<sup>88</sup>.

Il nous apparaît difficile de soutenir que le sens ordinaire de termes aussi ordinaires puisse varier du tout au tout lorsqu'on passe d'une disposition à l'autre, de l'art. 23 aux règles distributives des art. 6 à 22 du Modèle OCDE. Il faudrait établir, conformément à l'art. 31 par. 4 de la Convention de Vienne<sup>89</sup> que l'intention des parties était d'entendre ces termes dans des sens différents, c'est-à-dire dans un sens particulier suivant qu'il s'agit de l'art. 23 ou des art. 6 à 22 du Modèle OCDE.

Cette démonstration nous apparaît impossible à apporter, s'agissant d'une différence de sens qui proviendrait exclusivement du fait que l'Etat de la résidence traite la société de personnes comme un sujet fiscal distinct (ou au contraire comme transparente en faisant transiter les revenus vers les associés), c'est-à-dire s'il s'agit d'une différence qui provient exclusivement d'une opération effectuée par l'Etat de la résidence dans le cadre du renvoi de l'art. 4 par. 1 du Modèle OCDE à la législation fiscale de l'Etat de la résidence. Le contexte constitué par l'art. 4 du Modèle OCDE et son renvoi à la législation interne de l'Etat de la résidence empêche dans ce cas (mais pas nécessairement dans les cas de véritables conflits d'attribution) d'entendre dans un sens particulier les termes «reçoit», «payés à», ou «de», suivant qu'ils se trouvent à l'art. 23 ou aux art. 6 à 22 du Modèle OCDE.

Comme il est certain qu'à l'art. 23 du Modèle OCDE c'est l'Etat de résidence qui donne sens, au moyen de sa législation interne, à des expressions telles que celles qu'on a énumérées ci-dessus, il faudra bien considérer que,

<sup>84</sup> Art. 10 par. 1, art. 11 par. 1, art. 18 et art. 19 par. 1(a) du Modèle OCDE.

<sup>85</sup> Art. 15 par. 1, art. 16 par. 1 et art. 20 du Modèle OCDE.

<sup>86</sup> Art. 9 par. 1(b) du Modèle OCDE.

<sup>87</sup> Art. 6, art. 13 par. 1, art. 15 par. 1, art. 16 par. 1 et art. 17 par. 1 du Modèle OCDE.

<sup>88</sup> Art. 7 par. 1 du Modèle OCDE, voir à ce propos Commentaire OCDE, par. 6.4 ad art. 1; voir également DANON/SALOMÉ, Rapport IFA (note 73), p. 681.

<sup>89</sup> L'art. 31 par. 4 de la Convention de Vienne prévoit que «un terme sera entendu dans un sens particulier s'il est établi que telle était l'intention des parties».

s'agissant des divers revenus visés par les dispositions qui contiennent des règles distributives adressées à l'Etat de source, la question de savoir s'ils sont imputables à un résident de l'Etat contractant lorsqu'est en cause une société de personnes, devra être tranchée par l'Etat de la source *«sur la base du traitement de la situation dans l'Etat de la résidence»*<sup>90</sup>.

L'approche perspectiviste qui résulte de cette compréhension rigoureuse de la convention – à chacun son rôle, à chacun sa partition – ne fonctionne plus lorsque les faits eux-mêmes mélangent les rôles. Ainsi, lorsqu'un des associés est résident de l'Etat où se trouve la source du revenu, alors que la société de personnes ou les autres associés sont résidents dans un autre Etat<sup>91</sup>, ou lorsque la société de personnes est considérée comme l'un de ses résidents par l'Etat de la source du revenu alors que les associés sont résidents dans un autre Etat qui traite la société de personnes en transparence<sup>92</sup>, la double imposition est inévitable en l'absence d'accord amiable. Selon l'OCDE en effet rien ne peut empêcher l'Etat de la source du revenu, lorsqu'il est en même temps Etat de la résidence d'un associé ou Etat de la résidence de la société de personnes, d'imposer ses propres résidents conformément au traitement fiscal qu'il réserve à la société de personnes, sans devoir accepter, dans ce cas, le traitement appliqué par l'«autre» Etat de résidence<sup>93</sup>.

### 3. Contraintes exercées par la convention fiscale sur l'Etat de la résidence en matière de qualification de sociétés de personnes

#### a) La position de l'OCDE

##### L'article 23 du Modèle OCDE

Alors que les contraintes exercées sur l'Etat de la source par la législation interne de l'Etat de résidence, en matière de qualification des sociétés de personnes, résultent essentiellement des art. 1 et 4 du Modèle OCDE, et de la fonction pivotale qu'ils exercent lorsqu'il s'agit, pour l'Etat de la source, de décider si la personne qui invoque le bénéfice de la convention est un *«résident»* (de l'autre Etat) qui *«reçoit»* le revenu perçu dans l'Etat de la source, les contraintes exercées sur l'Etat de la résidence par la législation interne de l'Etat de la source se manifestent essentiellement à travers l'art. 23 du Modèle

<sup>90</sup> Rapport OCDE, n. 54.

<sup>91</sup> Exemple 16 du Rapport OCDE, n. 125 ss.

<sup>92</sup> Exemple 17 du Rapport OCDE, n. 130 ss.

<sup>93</sup> Commentaire OCDE, par. 6.1 ad art. 1. Pour le problème analogue en droit fiscal suisse du conflit entre assujettissement limité d'une société de personnes étrangère en Suisse (imposée comme une personne morale dans les cas prévus par l'art. 11 LIFD), et l'assujettissement illimité de l'associé qui est résident en Suisse, voir PETER AGNER/ANGELO DIGERONIMO/HANS-JÜRGEN NEUHAUS/GOTTHARD STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 18.

OCDE, et le rôle pivotale qu'il joue lorsqu'il s'agit pour l'Etat de la résidence, dans la deuxième étape du mécanisme d'application de la convention, d'accorder les dégrèvements nécessaires pour éliminer la double imposition résiduelle.

L'art. 23 du Modèle OCDE impose à l'Etat de la résidence l'obligation d'éliminer la double imposition (par la méthode de l'exemption ou du crédit d'impôt) lorsque l'un de ses résidents «*reçoit des revenus [...] qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant*». Comme le relève le par. 32.2 du Commentaire OCDE ad art. 23 du Modèle OCDE, les mots «*conformément aux dispositions de la présente Convention sont imposables*» présentent une importance particulière pour le traitement des cas où une société de personnes est en cause<sup>94</sup>.

Suivant l'art. 23 du Modèle OCDE, l'Etat de la résidence n'a d'obligations, en matière d'élimination de la double imposition, que pour les éléments de revenus dont la convention autorise l'imposition par l'Etat de la source. La ligne de partage qui fixe jusqu'où l'Etat de la source peut imposer, et qui est décrite, pour chaque catégorie de revenu, dans la règle distributive relevante des art. 6 à 21 du Modèle OCDE, est en même temps la limite à laquelle s'arrêtent les obligations de l'Etat de la résidence en matière d'élimination de la double imposition. Comme toute ligne de partage, qu'il s'agisse de frontière entre deux Etats ou de relations entre voisins – ou de l'obligation qui lie créancier et débiteur – le point exact jusqu'où s'étendent les droits de l'un (ici les droits de l'Etat de la source en ce qui concerne l'imposition des revenus perçus sur son territoire par le résident de l'autre Etat), est en même temps le point où s'arrêtent les obligations de l'autre (ici, les obligations de l'Etat de la résidence d'imputer l'impôt étranger sur ses propres impôts, ou d'exempter le revenu dont la convention autorise l'imposition dans l'autre Etat<sup>95</sup>).

Se présente ici de nouveau un problème lié au traitement des sociétés de personnes, non plus cette fois pour savoir qui, des associés ou de la société de personnes, reçoit le revenu perçu dans l'Etat de la source et a accès aux bénéfices de la convention pour ce revenu, mais en rapport avec l'exercice, par

<sup>94</sup> Le Commentaire OCDE, par. 32.2 ad art. 23, parle d'une importance particulière «*pour le traitement des cas dans lesquels l'Etat de la résidence et l'Etat de la source classent de manière différente le même élément de revenus de fortune pour l'application des dispositions de la Convention*». Nous nous intéressons cependant dans cet article uniquement au problème des sociétés de personnes, et non pas au problème plus général du classement des éléments de revenus dans les différentes catégories établies par les art. 6 à 22 du Modèle OCDE. Il est cependant tout à fait exact que, sur ce point, il est possible de généraliser la solution proposée dans le domaine des sociétés de personnes, et de l'étendre à d'autres conflits de classement. Voir à ce propos le Rapport OCDE, n. 3, qui se réfère à ce problème de classement des revenus en soulignant qu'il s'agit d'une «*question plus générale*» qui «*déborde le problème du régime applicable aux sociétés de personnes en vertu des conventions fiscales*» mais devait cependant être abordé de front dans le contexte des sociétés de personnes.

<sup>95</sup> Nous discutons ici exclusivement la situation au niveau de la convention fiscale, et non pas de l'effet des dispositions internes, qui peuvent amener certains Etats à éliminer la double imposition pour leurs résidents au-delà des obligations fixées à l'art. 23 du Modèle OCDE.



l'Etat de la source, de son droit d'imposer dans les limites fixées par les dispositions des art. 6 à 21 de la Convention, et avec les obligations corrélatives de l'Etat de la résidence en ce qui concerne l'élimination de la double imposition. Ces limites diffèrent en effet suivant les différentes catégories de revenus distinguées par les règles distributives des art. 6 à 21 du Modèle OCDE, et la classification du revenu en cause dans l'une ou l'autre des catégories (la «qualification de ce revenu») pourra dépendre, lorsqu'une société de personnes est en cause, si la convention ne contient pas de définition qui permette de trancher cette question de façon autonome, du traitement réservé aux sociétés de personnes dans le droit fiscal interne de l'Etat de la source (c'est-à-dire de ce que nous avons appelé la qualification des sociétés de personnes à fins fiscales).

### Les cas n°1 et n°2

Les cas n°1 et n°2 qui figurent ci-dessus dans la Section III illustrent comment ces questions de traitement fiscal des sociétés de personnes se posent dans ce contexte. En cas de vente par un associé résidant dans l'Etat R de sa part dans la société de personnes P située dans un Etat P où elle exerce une activité commerciale, l'Etat P doit-il, lorsqu'il veut appliquer aussi correctement que possible les dispositions de la convention (les règles distributives des art. 6 à 21 du Modèle OCDE qui fixent les limites de son droit d'imposer comme Etat de la source), avoir en tête l'image d'une société de personnes transparente, comme le prévoit sa législation interne, et donc considérer que la vente de parts dans la société est une vente des actifs et passifs de la société à laquelle s'appliquent les dispositions des art. 13 par. 1 et 2 du Modèle OCDE? S'il le fait, l'Etat contractant où résident les associés, Etat qui a en tête, lorsqu'il lit les mêmes dispositions de l'art. 13 du Modèle OCDE, l'image d'une société de personnes assimilée à une société de capitaux (c'est en effet l'image que lui impose sa législation interne, par hypothèse), ne va-t-il pas lui reprocher d'avoir appliqué l'art. 13 par. 1 et 2 du Modèle OCDE, plutôt que l'art. 13 par. 5 du Modèle OCDE? La convention ne contient aucune définition ou règle de classement qui pourrait permettre de conclure dans un sens ou un autre<sup>96</sup>.

De même, s'agissant de l'ancien conflit entre l'Allemagne et la Suisse concernant les rémunérations spéciales versées aux associés (par exemple les rémunérations constituées par le versement d'un intérêt sur un prêt accordé par l'un des associés à la société de personnes), fallait-il avoir en tête l'image d'une société de personnes dans une certaine mesure indépendante de ses associés (règles sur la raison sociale, sur la situation en cas de faillite, etc.), et donc capable de relations contractuelles avec ses associés (position de la Suisse), ou au contraire, fallait-il avoir en tête l'image d'une société de personnes aussi transparente que possible, dans laquelle les associés ne peuvent

<sup>96</sup> Voir cependant pour une critique de l'approche du Commentaire OCDE sur cet exemple, AIGNER/AIGNER (note 52)

être qu'associés, à l'exclusion de toute relation contractuelle spéciale avec la société, tout paiement spécial à un associé, même présenté sous la forme d'un paiement d'intérêts sur la base d'un contrat de prêt en bonne et due forme, devant être considéré comme la répartition d'une part des bénéfices de la société de personnes? Faut-il en conséquence appliquer à ces montants la règle de l'art. 7 du Modèle OCDE, qui donne à l'Etat où est situé l'établissement stable le droit d'imposer sans limite le bénéfice d'exploitation, ou faut-il au contraire utiliser la règle de l'art. 11 du Modèle OCDE qui prévoit que «*les revenus des créances de toute nature*» doivent en principe être imposés dans l'Etat de la résidence, sous réserve d'un droit d'imposition limité à 10 % en faveur de l'Etat de la source? Une décision de la Commission de recours du canton de Zurich, du 31 janvier 1962<sup>97</sup> a considéré, à juste titre, que cette question «*lässt sich nach dem DBAD nicht eindeutig beantworten*». De façon tout à fait intéressante, mais irrelevante par rapport au mécanisme d'application de la convention, le tribunal s'est lancé dans une comparaison des mérites respectifs de chaque solution (la solution allemande et la solution suisse) suivant les particularités du cas d'espèce, notamment suivant le rôle plus ou moins actif joué dans l'exploitation par l'associé qui a accordé un prêt. L'arrêt conclut que, dans le cas présent, s'agissant de quelqu'un qui était devenu associé dans le contexte d'un héritage, et avait un rôle tout à fait passif dans la société, sa qualité de créancier devait être reconnue. Pour résoudre le problème de l'application de la convention entre deux Etats dont les législations internes sont divergentes, l'arrêt propose donc de créer une nouvelle classification en fonction de l'importance de l'activité de l'associé. Cette classification n'est ni celle de la législation suisse, ni celle de la législation allemande, mais pourrait être celle d'un tribunal international, comme la Cour de Justice des Communautés Européennes, ou la Cour Internationale de Justice, qui trancherait en dernier ressort les cas de double imposition entre Etats contractants. Cette approche est manifestement inappropriée s'agissant de l'application d'une convention fiscale<sup>98</sup>. Il faut constater

<sup>97</sup> LOCHER (note 27), B § 6, IV A n. 14.

<sup>98</sup> On peut penser que c'est ce genre de superclassification qu'un auteur comme LANG envisage lorsqu'il affirme qu'il n'y a presque jamais besoin de recourir au droit interne parce que «*It will almost always be possible to establish an interpretation which is guided by the context*», Application (note 24), p. 27. Cette position n'est pas très convaincante, en particulier lorsque l'auteur tente de donner l'illustration d'une interprétation autonome dans le conflit de qualification qu'a divisé la Suisse et l'Allemagne jusqu'à l'adoption d'une disposition conventionnelle spéciale dans la CDI de 1971. Suivant LANG, Application (note 24), p. 80, une interprétation autonome conduirait à admettre la déduction de la part d'intérêt afférente à la part détenue par les autres associés dans la société de personnes. Cette interprétation ne fait que rajouter une nouvelle position à la liste déjà longue de la position de l'Allemagne (aucune déduction), de celle de la Suisse (déduction), de celle de la Commission de recours zurichoise (déduction suivant le rôle passif ou actif joué par l'«associé créancier»). Dans ces circonstances, il paraît bien audacieux de la part de cet auteur d'affirmer ce qui suit: «*The OECD Report develops a scheme to resolve conflicts which are created by its own assumptions. If the Committee paid more attention to the «context» of certain tax treaty when interpreting its provisions, conflicts of qualification could be avoided from the beginning*» (Idem, p. 28).

que la convention ne contient aucune définition ou règle de classement qui permette de trancher la question de façon autonome.

### Une approche systémique

Dans ces situations, on a affaire à un conflit qui n'est pas un conflit portant sur l'interprétation des dispositions de la convention, puisque cette dernière ne contient pas de règles sur ce point. A juste titre, le CAF part de l'observation que *«la manière dont l'Etat de la 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'Etat de la source ainsi que sur la personne entre les mains de laquelle cet élément de revenu est imposé par ce dernier Etat»*<sup>99</sup>. Le Rapport relève ensuite que l'inverse n'est toutefois pas vrai et que *«la manière dont l'Etat de la résidence élimine la double imposition va dépendre, dans une certaine mesure, des modalités d'application de la convention par l'Etat de la source»*<sup>100</sup>. C'est ainsi en effet que fonctionne le mécanisme d'application de la convention, si on laisse de côté les dispositions accordant un droit d'imposer exclusif à l'Etat de source: avec l'application de l'art. 23 du Modèle OCDE, l'Etat de la résidence intervient dans une deuxième étape du mécanisme d'application de la convention<sup>101</sup>. Le Rapport précise donc par là la position de l'Etat de la résidence en fonction du rôle qu'il joue. Il s'agit d'un problème relevant du mode de fonctionnement de la convention lors de son application, et l'OCDE va lui donner une solution *systémique*.

Le CAF, suivi par le Commentaire OCDE, tire de la situation créée par ce mécanisme d'application de la convention en deux étapes, et de la position respective des deux Etats dans le fonctionnement de ce mécanisme, le principe que le droit interne de l'Etat de résidence, sur ces questions de qualification du revenu en fonction du traitement fiscal réservé à la société de personnes, importe peu, même si la société de personnes en cause est une personne résidente sur son territoire.

En revanche, la position prise par l'Etat de la source, en vertu de sa législation interne, et l'application des art. 6 à 21 du Modèle OCDE qui en résultent, s'imposent comme contraignantes pour l'Etat de la résidence, *«même s'il aurait lui-même appliqué la convention de manière différente afin d'imposer ce revenu, s'il avait été l'Etat de la source»*<sup>102</sup>.

Compte tenu de cette contrainte, l'Etat de la résidence doit accepter d'éliminer la double imposition sur des revenus imposables dans l'autre Etat conformément aux dispositions de la convention telles que les applique l'autre Etat. Dans le cas n° 1, si l'autre Etat a traité la vente de parts de la société de

<sup>99</sup> Rapport OCDE, n. 33.

<sup>100</sup> Ibidem.

<sup>101</sup> Voir Section II ci-dessus.

<sup>102</sup> Commentaire OCDE, par. 32.6 ad art. 23.

personnes comme une vente d'actifs et passifs (en transparence), il doit accepter cette qualification et éliminer la double imposition en conséquence. Dans le cas n°2, si l'autre Etat traite d'intérêts versés comme une partie du bénéfice de l'entreprise imputable à l'établissement stable qui est sur son territoire (art. 7 du Modèle OCDE), et non comme le versement d'un intérêt selon l'art. 11 du Modèle OCDE, l'Etat de la résidence doit accepter cette qualification et éliminer la double imposition en conséquence.

Cette contrainte exercée par la qualification de l'autre Etat a aussi des effets en cas de double non-imposition pour un Etat de résidence qui suit la méthode de l'exemption: il n'est tenu d'exempter le revenu en cause que si ce revenu est imposable dans l'autre Etat conformément aux dispositions de la convention telles qu'elles ont été appliquées par l'autre Etat. Ainsi, l'Etat de la résidence n'a pas l'obligation d'exempter, selon l'art. 23 par.1 du Modèle OCDE, dans les situations visées au dernier paragraphe du cas n°1 et au deuxième paragraphe du cas n°2<sup>103</sup>, et il est libre d'appliquer son droit interne<sup>104</sup>.

On a donc affaire à un principe de répartition du pouvoir de procéder aux qualifications préalables, et ce principe, suivant la position de l'OCDE, attribue ce pouvoir exclusivement à l'Etat de la source. Cette répartition résulte d'une compréhension *systémique* du mécanisme de fonctionnement de la convention. Elle reprend de manière implicite les conclusions auxquelles étaient arrivés JOHN AVERY JONES et ses co-auteurs dans plusieurs contributions en anglais consacrées aux problèmes rencontrés lorsqu'il s'agit de savoir si le classement de tel ou tel élément de revenu dans l'une des catégories des art. 6 à 21 du Modèle OCDE, est un classement effectué «*conformément aux dispositions de la présente convention*», suivant l'expression utilisée à l'art. 23 du Modèle OCDE<sup>105</sup>. Ces conclusions avaient dans un premier

<sup>103</sup> Voir Section III ci-dessus.

<sup>104</sup> Voir Commentaire OCDE, par. 32.6 s. ad art. 23, et l'Exemple 13 du Rapport OCDE, n. 96 à 105. Voir également Cas n. 2 sous Section III ci-dessus, deuxième paragraphe, et note de bas de page n. 28. Les situations de double non-imposition qui proviennent non pas de conflits *systémiques*, mais de différences d'interprétation touchant les dispositions de la convention, ou de différences d'appréciation des faits de la cause, ne peuvent être évitées, pour un Etat de résidence qui suit la méthode de l'exemption, que par la disposition spéciale que l'OCDE a introduite en 2001 dans la Convention Modèle comme par. 4 de l'art. 23A.

<sup>105</sup> JOHN F. AVERY JONES et al., The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model, The British Tax Review 1984, pp. 14 à 25, pp. 48 à 54 et pp. 90 à 108, en particulier p. 50; dans le même sens, voir également JOHN F. AVERY JONES et al., Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization, IBFD European Taxation 1996, pp. 118 ss, en particulier p. 133; JOHN F. AVERY JONES et al., Treaty Conflicts in Categorising Income as Business Profits caused by Differences in Approach between Common Law and Civil Law, IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation 2003, pp. 237 ss; JOHN F. AVERY JONES et al., Tax Treaty Problems Relating to Source, IBFD European Taxation 1998, pp. 78 ss; JOHN F. AVERY JONES, Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom, in: M. Lang [édit], Tax Treaty Interpretation, Linde/Vienne (Kluwer) 2001, pp. 357-391; ainsi que KEES VAN RAAD, International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application, Intertax 2001, pp. 212 ss, en particulier p. 4.

temps été rejetées par KLAUS VOGEL<sup>106</sup>, qui est ensuite revenu sur sa position<sup>107</sup>.

#### b) La position de l'OCDE comme interprétation de la convention fiscale

Voyons brièvement<sup>108</sup> comment une telle approche peut être justifiée dans le cadre d'une interprétation rigoureuse de la convention fiscale, conforme aux règles de la Convention de Vienne sur le droit des traités. Il s'agit, on l'a vu plus haut, de déterminer le sens ordinaire des termes, *«non pas dans l'abstrait mais dans le contexte du traité, compte tenu de son objet et de son but»*<sup>109</sup>. En l'occurrence, il faut déterminer si l'art. 23 du Modèle OCDE, lorsqu'il oblige l'Etat de résidence à éliminer la double imposition pour les *«revenus [...] qui, conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant»*, vise les dispositions de la convention *telles que les applique l'Etat de la source*, compte tenu en particulier de sa législation interne sur la transparence et l'opacité, ou l'opacité relative, des sociétés de personnes.

Il faut tout d'abord observer que l'Etat de la source, lorsqu'il examine s'il doit traiter comme des versements d'intérêts certains paiements faits par la société à un associé, c'est-à-dire s'il doit les traiter comme des *«revenus des créances de toute nature»* au sens de l'art. 11 par. 3 du Modèle OCDE, devra, à défaut de définition conventionnelle autonome de ce que sont les *«revenus de créances de toute nature»*, appliquer son droit interne, suivant le renvoi qui est contenu à l'art. 3 par. 2 du Modèle OCDE.

Suivant cet article, *«pour l'application de la Convention à un moment donné par un Etat contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet Etat prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet Etat»*<sup>110</sup>. Ainsi, si le droit interne de l'Etat de la source traite la société de personnes comme totalement transparente, et exclut toute relation contractuelle entre la société de personnes et ses associés, l'Etat de la source conclura de l'application de l'art. 11 par. 3 du Modèle OCDE, combiné avec le renvoi de l'art. 3

<sup>106</sup> VOGEL (note 1), p. 42, n. 98.

<sup>107</sup> KLAUS VOGEL, Tax Treaty News, IBFD Bulletin for International Fiscal Documentation 1999, pp. 319 ss.

<sup>108</sup> Voir les articles cités en note 104 ci-dessus, l'auteur de la présente contribution étant co-auteur de certains de ces articles.

<sup>109</sup> Documents officiels de la Conférence des Nations Unies sur le droit des traités (note 81), p. 44.

<sup>110</sup> Voir sur cette disposition, EDWIN VAN DER BRUGGEN, Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, IBFD European Taxation 2003, pp. 142 ss.

par.2 du Modèle OCDE, que le paiement à l'associé ne constitue pas un intérêt, et que les bénéfices correspondant peuvent être imposés sans limite dans la mesure où ils sont imputables à un établissement stable sur son territoire. Il considérera, de plus, que cette conclusion a été obtenue «conformément aux dispositions de la convention».

Si donc l'on tient compte du renvoi au droit interne autorisé par l'art. 3 par.2 du Modèle OCDE «pour l'application de la convention», les mots «conformément aux dispositions de la convention» renvoient aux dispositions de la convention telles que les interprète l'Etat qui applique la convention, c'est-à-dire, qu'il s'agit des dispositions de la convention suivant le sens qu'elles ont une fois que les termes ou expressions non définis qu'elles contiennent ont été interprétés en fonction du droit interne de l'Etat qui applique la convention<sup>111</sup>. Dans ce conflit concernant le droit d'imposer les «intérêts» versés par la société de personnes à l'associé, les termes et expressions «*revenus de créances de toute nature*» de l'art. 11 par.2 du Modèle OCDE et «*bénéfices d'une entreprise*» de l'art. 7 par.1 du Modèle OCDE reçoivent donc le sens que leur donne la législation interne de l'Etat qui applique la convention<sup>112</sup>.

Certains soutiennent toutefois que s'il est bien vrai que l'Etat de la source applique la convention, et peut donc se référer à sa législation interne selon la règle formulée par l'art. 3 par.2 du Modèle OCDE en l'absence de définition conventionnelle de tel ou tel terme, il faut cependant admettre que l'Etat de la résidence applique aussi la convention lorsqu'il lit l'art. 23 du Modèle OCDE et le met en œuvre.

Toutefois, et c'est là la fine pointe de l'argument avancé par AVERY JONES et ses co-auteurs depuis 1984, argumentation reprise dans le Commentaire OCDE depuis 2000, l'Etat de la résidence, lorsqu'il applique l'art. 23 du Modèle OCDE qui lui commande d'éliminer la double imposition, n'a pas la possibilité de se référer, comme l'Etat de la source, à sa législation interne pour l'interprétation de l'expression «*revenus des créances de toute nature*» (art. 11, par.3 du Modèle OCDE), ou celle d'autres termes dénotant des catégories de revenus utilisés aux art.6 à 21 du Modèle OCDE. En effet, il applique l'art. 23 du Modèle OCDE, qui ne contient pas de termes dénotant une catégorie de revenu, contrairement aux art.6 à 21 du Modèle OCDE ; l'expression «conformément aux dispositions de la présente convention» ne contient d'ailleurs aucun terme qui, pris individuellement, pose une difficulté d'interprétation qui justifierait un recours à l'art. 3 par.2 du Modèle OCDE<sup>113</sup>. Il est vrai

<sup>111</sup> A moins que le contexte exige une interprétation différente. Sur ce sujet, voir VAN DER BRUGGEN (note 109).

<sup>112</sup> Voir note précédente.

<sup>113</sup> Il convient de relever que l'art. 3 du Modèle OCDE, et donc le renvoi possible au droit interne selon l'art. 3 par.2 du Modèle OCDE, vise les «définitions», de «termes» ou d'«expressions» tels que «personne», «entreprise d'un Etat contractant», et non pas le sens de phrase entière qui ne sont pas sus-

que l'Etat de la résidence est dans une autre situation pour les quatre dispositions qui accordent un droit d'imposer exclusif à l'Etat de la source, et qui ne sont pas en cause ici<sup>114</sup>. Pour toutes les autres dispositions des art. 6 à 21 du Modèle OCDE cependant, c'est-à-dire pour toutes les autres règles distributives, il n'est jamais dans la situation, comme Etat de la résidence, de procéder à une «application» de la convention, application qui seule l'autoriserait à faire interagir son droit interne avec les dispositions de la convention<sup>115</sup>.

Le seul Etat qui applique la convention pour ce qui concerne les art. 6 à 21 du Modèle OCDE (sous réserve des quatre dispositions prévoyant un droit d'imposer exclusif de l'Etat de la source), c'est donc l'Etat de la source des revenus en cause. Or, l'autorisation d'utiliser le droit interne n'est donnée par l'art. 3 par. 2 du Modèle OCDE que *«pour l'application de la convention»*<sup>116</sup>. La position adoptée à ce propos par l'Etat de la source s'impose donc à l'Etat de la résidence.

### c) L'observation faite par la Suisse

Il convient, pour finir, de relever que les autorités suisses ont formulé une «observation» en ce qui concerne l'approche qui vient d'être décrite. Cette observation renforce d'une certaine manière, indirectement, l'argumentation en faveur de la justesse de l'interprétation qui est adoptée par le Commentaire OCDE. Pour éviter que l'Etat de la source ne tente d'étendre sa souveraineté fiscale aux dépens de l'Etat de la résidence, après la conclusion d'une convention fiscale, par des modifications subséquentes de sa législation interne, les autorités suisses ont souhaité se réserver *«le droit de ne pas appliquer les règles édictées au paragraphe 32 dans le cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'Etat de la source postérieure à la signa-*

ceptibles de recevoir une définition, mais relèvent nécessairement d'une interprétation autonome selon le sens ordinaire des mots utilisés.

<sup>114</sup> Sur la question concernant ces quatre dispositions que l'Etat de la résidence doit appliquer directement, et l'impact que peut avoir cette situation pour l'application des autres dispositions, voir VOGEL (note 52) et RUST (note 52).

<sup>115</sup> Pour une critique de ce point de vue, voir FRANK A. ENGELN/FRANK P. G. PÖIGENS, Report on «The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships» and the Interpretation of Tax Treaties, IBFD European Taxation 2000, pp. 250 ss, en particulier pp. 257 ss.

<sup>116</sup> KLAUS VOGEL s'est rallié à cette approche dans l'article cité en note 106 en ces termes: *«The author of the present comment, it is true initially disagreed with that proposal as well, until in the course of repeated discussion, it became clear that both sides were talking about different range of problems: while I envisage all kinds of terms in a treaty, the ITG proposal only what sort to apply to terms denoting types of income. With respect to the latter, in the task of fitting two different legal orders together, is indeed considerably facilitated if the resident State is bound to follow the qualifications by the law of the source State (which, of course, does not include an erroneous qualification by the authorities of that state)[...]»* (p. 319). Le sigle ITG se réfère à l'International Tax Group, qui regroupe les auteurs des divers articles qui figurent à la note 104 sous JOHN F. AVERY JONES et al., auquel appartient l'auteur de la présente contribution.

ture d'une convention»<sup>117</sup>. La Suisse souligne, à juste titre nous semble-t-il, que les problèmes engendrés par de telles modifications subséquentes du droit interne d'un Etat après la signature de la convention, devraient être résolus par une révision de la convention.

L'application par la Suisse de l'approche de l'OCDE<sup>118</sup> a pour effet d'éviter un conflit semblable à celui qui s'était produit avec l'Allemagne sous l'ancienne convention fiscale<sup>119</sup>: il sera résolu en faveur de la position de l'autre Etat contractant, dont la Suisse devra reprendre la qualification en renonçant le cas échéant à imposer un versement qui, en droit suisse, serait considéré comme des intérêts reçus par l'associé résidant en Suisse.

Comme cette approche consistant à reprendre les qualifications de l'Etat de la source ne s'applique pas aux «*conflits qui résultent de différences d'interprétation des faits ou des dispositions de la convention*»<sup>120</sup>, elle restera sans effet sur un conflit comme celui qui oppose la Suisse et l'Allemagne à propos de l'imputation à l'établissement stable en Allemagne des dividendes versés par une société à responsabilité allemande à un résident suisse qui est associé avec la société à responsabilité dans une société en commandite allemande (GmbH & Co KG)<sup>121</sup>. Un désaccord de ce genre ne relève en effet pas d'un conflit systémique, dans lequel l'interaction du droit interne et de la convention ne dépend pas de l'appréciation des faits ou de l'interprétation des dispositions de la convention, mais du fait qu'un terme ou une expression, bien qu'utilisé par la convention, n'y est pas défini.

## VI. Conclusion

Ainsi, on constate que le mécanisme d'application de la convention, avec cette réciprocité non symétrique si caractéristique des positions respectives de l'Etat de la source et de l'Etat de la résidence, est tel que non seulement les qualifications de l'Etat de la résidence, en ce qui concerne la reconnaissance du sujet fiscal résident titulaire des revenus reçus de l'Etat de source, pénètrent, par l'effet de la convention, dans la sphère de souveraineté de l'Etat de la source du revenu, à qui elles s'imposent, mais, inversement, les qualifications de l'Etat de la source, au moment où il applique les règles distributives des art. 6 à 22 du Modèle OCDE, interviennent, par l'effet de la convention, en particulier de son art. 23 du Modèle OCDE, dans un domaine qui relèverait,

<sup>117</sup> Commentaire OCDE, par. 81 ad art. 23A et 23B.

<sup>118</sup> Sur le fait que les autorités suisses appliquent cette approche, voir DANON/SALOMÉ, Rapport IFA (note 73), p. 690.

<sup>119</sup> Voir Cas n°2 ci-dessus et notes correspondantes.

<sup>120</sup> Commentaire OCDE, par. 32.5 ad art. 23.

<sup>121</sup> Voir à ce sujet Circulaire de l'AFC du 30 avril 1987, ASA 56 (1987), pp. 53 ss, point 1.2 de la circulaire. Pour d'autres conflits relevant de l'interprétation des dispositions de la convention, voir par exemple LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB (note 28), B 7.7 n. 35 et n. 54.



en l'absence d'un fonctionnement aussi sophistiqué de la convention, de la souveraineté de l'Etat de résidence.

Il y a donc bien une répartition des opérations de qualification touchant les sociétés de personnes, et cette répartition, si subtile qu'elle soit, constitue l'une des meilleures preuves de l'efficacité du mécanisme imaginé par les auteurs du Modèle de Convention de l'OCDE pour réduire la complexité propre aux situations de double imposition sur le plan international. Il s'agit en effet d'un niveau où n'existe ni tribunal supraétatique avec juridiction générale, et qui pourrait développer une jurisprudence s'imposant à l'ensemble des Etats, ni droit supraétatique, mais au contraire des législations internes très diverses, auxquelles se superposent des conventions bilatérales qui ne suppriment pas la législation interne des Etats contractant en la remplaçant par une réglementation uniforme, mais au contraire en tiennent compte de façon appropriée.