

229 L'accès des personnes fiscalement transparentes aux conventions fiscales internationales

Réflexions comparatistes autour de quelques décisions juridictionnelles récentes

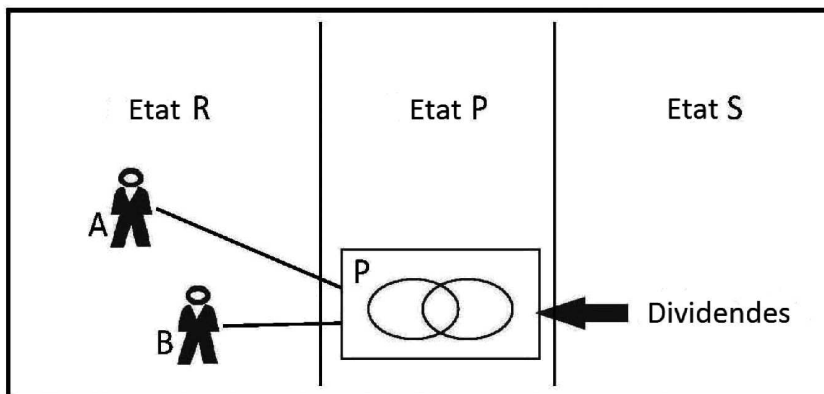
Michael LANG¹,
 professeur à WU (université d'économie de Vienne, Autriche), directeur de l'Institut de droit fiscal autrichien et international à WU



1. L'état du débat

1 - Il y a maintenant plus de dix ans que l'OCDE a publié son rapport sur les sociétés de personnes², dont les conclusions ont été intégrées peu après dans les Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE³. Dans ce rapport, l'OCDE s'est attaquée à la

difficile question du traitement conventionnel des personnes qui sont considérées comme des contribuables⁴ dans l'un des États contractants, mais qui sont fiscalement transparentes dans l'autre État contractant. Prenons une hypothèse simple, celle d'une société de personnes (*Partnership* – P) constituée dans l'État P, qui reçoit des revenus de l'État S et dont les associés sont domiciliés dans l'État R.



Selon le rapport de l'OCDE, la question de savoir qui, et dans quelle mesure, peut se prévaloir du bénéfice d'une convention fiscale

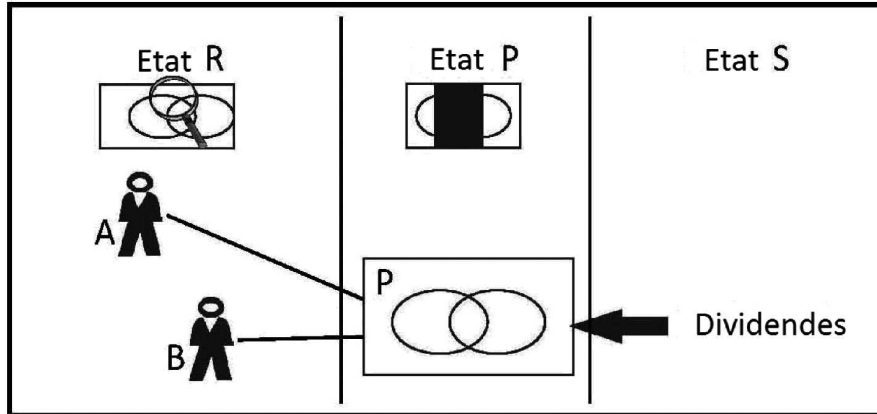
dans l'État S se résout exclusivement sur le fondement de la qualification juridique attribuée dans les États P et R et non pas sur le fonde-

1. Ce texte, publié initialement dans le périodique allemand *Internationales Steuerrecht [IStR]* (n° 1/2011, p. 1 à 6), a été traduit de l'allemand par Thomas Dubut, doctorant en droit public à l'université de Paris 1 Panthéon-Sorbonne et Ernst Mach Fellow, Researcher à l'Institut de droit fiscal autrichien et international (WU Wien). Les notes du traducteur sont précédées de la mention NdT.
 2. OCDE, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes* : OCDE, coll. *Questions de fiscalité internationale*, 1999, n° 6.

3. V. la mise à jour d'avril 2000 du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE.
 4. NdT : Nous avons traduit par « contribuable » le terme allemand *Steuersubjekt*, qui désigne toute personne qui entre dans le champ d'application personnel des normes fiscales sans qu'elle soit nécessairement redevable de l'impôt. Nous avons préféré le terme « contribuable » à celui d'« assujetti à l'impôt » (qui est généralement considéré comme synonyme), car il est théoriquement plus neutre.

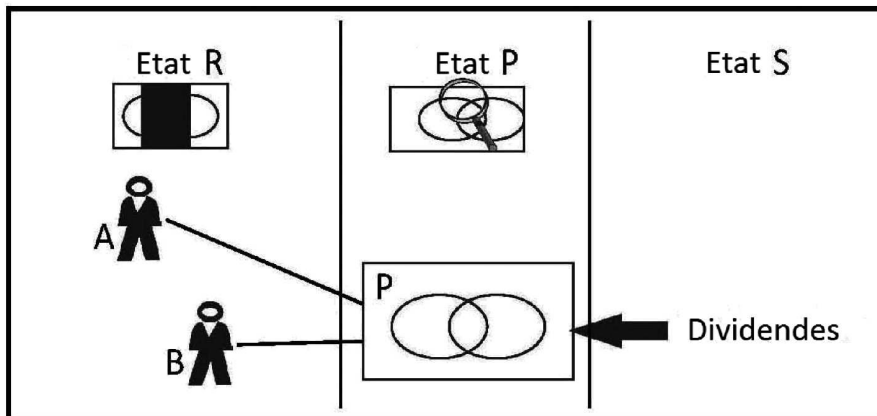
ment de la qualité de contribuable conférée en vertu du droit fiscal interne de l'État S. Si l'État P considère la société de personnes comme un contribuable, elle sera considérée comme résidente de l'État P et pourra donc réclamer les avantages de la convention de double imposition conclue entre les États P et S. Si l'État R considère la société de personnes établie dans l'État P comme transparente, ce qui signifie

que les revenus qui proviennent de l'État S sont considérés comme des revenus des associés résidents dans l'État R, les dispositions de la convention fiscale entre les États R et S pourront s'appliquer dans l'État S. Il est donc possible que les deux conventions fiscales soient simultanément applicables dans l'État S.



Inversement, selon le point de vue défendu dans le rapport de l'OCDE, le refus complet des avantages conventionnels dans l'État S est également possible. Si l'État P considère la société de personnes qui y est établie comme transparente et donc non domiciliée, tandis que l'État S lui reconnaît la qualité de contribuable et n'impute pas ses revenus directement aux associés résidents dans l'État R, aucune pro-

tection conventionnelle ne sera accordée dans l'État S. En d'autres termes, les dividendes éventuellement versés par une société domiciliée dans l'État S à la société de personnes établie dans l'État P seront alors soumis à une imposition à la source sans aucune limitation conventionnelle dans l'État S.

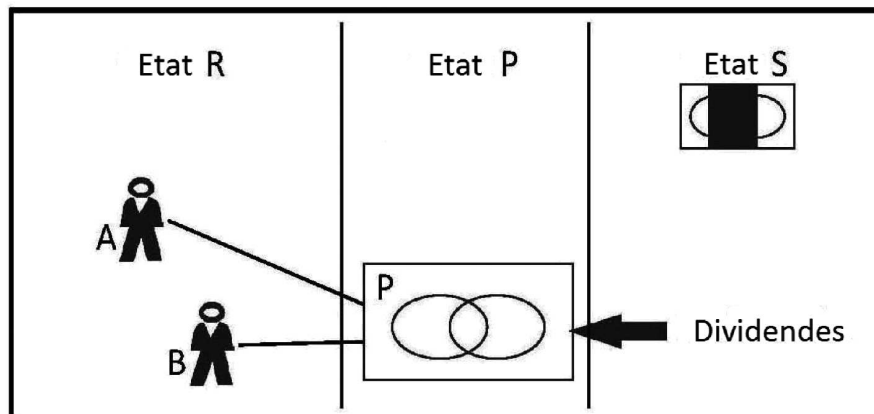


Dès l'origine du débat, nous avons considéré plus convaincante la position selon laquelle l'octroi des avantages conventionnels dans l'État S ne dépend pas tant de la qualité de contribuable dans les États « récepteurs » P et R, mais plutôt de l'imposition des revenus selon le droit fiscal de l'État de source S⁵. En effet, seules les personnes qui

sont, en vertu du droit fiscal interne, effectivement assujetties à l'impôt jouissent de la protection conventionnelle. La question de la protection conventionnelle n'est pertinente que si l'État de source S impose les revenus de la société de personnes selon son droit interne. À cet égard, selon un point de vue également dominant en Allemagne, il suffit de savoir si la société de personnes a une connexion suffisante avec l'État P qui puisse y conduire à une obligation fiscale illimitée⁶, sans pour autant exiger l'imposition effective de ses revenus mondiaux. Or, une société de personnes constituée dans l'État P satisfait, pour cette raison seule, un des « critères de nature analogue » dont il est question à l'article 4, § 1 du Modèle de Convention de l'OCDE. Par conséquent, elle peut revendiquer les avantages de la convention fiscale entre les États P et S, si l'État S lève un impôt à la source sur les dividendes qui lui sont versés.

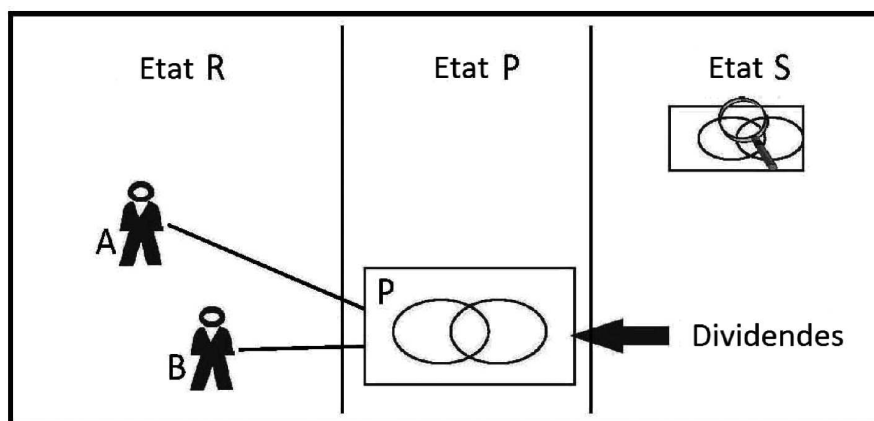
5. V. M. Lang, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships: a Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs* : Linde, 2000, Wien, p. 38 et s. ; *Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften* : IStR, 2000, p. 129 et s., notamment p. 132 et s. ; *Personengesellschaften im DBA-Recht* : *Steuer und Wirtschaft International [SWI]*, 2000, p. 60 et s., notamment p. 64 ; *Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law* : *Bulletin for International Fiscal Documentation (BIFD)*, 2001, p. 596 et s., notamment p. 596 et s. ; *CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen* : IStR, 2002, p. 717 et s., notamment p. 717 et s. ; *CFC Regulations and Double Taxation Treaties* : BIFD, 2003, p. 51 et s., notamment p. 51 et s. ; *Qualifikations- und Zurechnungskonflikt im DBA-Recht* : IStR, 2010, p. 114 et s., notamment p. 115 et s. – V. également, M. Lang, M. Reich et C. Schmidt, *Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz* : IStR, 2007, p. 1 et s., notamment p. 5.

6. H. Debatin, *Subjektiver Schutz unter Doppelbesteuerungsabkommen* : *Betriebs-Berater*, 1989, supplément n° 2, cahier 3, p. 1 et s., notamment p. 7. – V. également, K. Vogel et M. Lehner (dir.), *Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)* : Beck Verlag, 3^e éd., 1996, München, Art. 1, § 25a.



Au contraire, si le droit fiscal interne de l'État S considère la société de personnes établie dans l'État P comme transparente et impose les revenus reçus par les associés domiciliés dans l'État R, ceux-ci

jouissent seuls, aux fins de l'application des conventions fiscales dans l'État S, de tous les avantages conventionnels, et cela sur le fondement de la convention fiscale entre l'État R et l'État S.

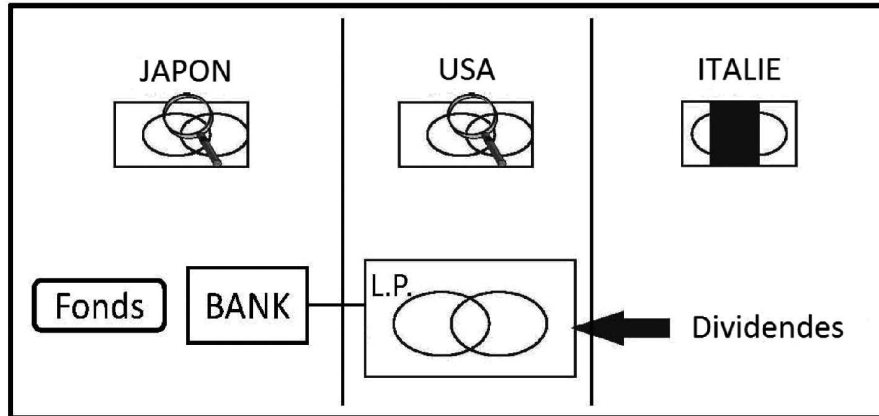


Les points forts et les points faibles de cette conception ont été suffisamment discutés dans la doctrine⁷ pour qu'il soit nécessaire de les rappeler ici. Est en revanche nouveau le fait que de plus en plus de juridictions nationales se trouvent confrontées à ce type de « conflits d'imposition ». Pour cette raison, nous étudierons ici trois décisions récentes rendues en Italie, au Canada et en Inde que nous confronterons aux deux positions doctrinales antithétiques que nous venons d'exposer.

2. L'arrêt de la Cour suprême de cassation italienne du 26 février 2009

2 - La Cour suprême de cassation italienne a été saisie du cas suivant⁸ : une société italienne a payé des dividendes à une *Limited*

Partnership (LP), autrement dit à une société en commandite, constituée aux États-Unis et dont l'associé majoritaire était une banque japonaise, qui détenait la participation pour le compte d'un fonds de pension domicilié au Japon. Ce fonds de pension a réclamé à l'administration fiscale italienne la réduction de l'imposition à la source conformément à la convention fiscale entre l'Italie et le Japon. La société en commandite américaine était traitée comme un contribuable en Italie et comme fiscalement transparente aux États-Unis et au Japon.



La Cour suprême de cassation italienne a considéré qu'une telle demande ne pouvait être formulée que par la banque japonaise et non

pas par le fonds de pension. Toutefois, la Cour a rejeté le recours du fonds de pension, principalement car les dividendes n'ont pas été payés à une personne japonaise, mais à une société en commandite américaine. La Cour n'a pas accordé d'importance au fait que la société en commandite américaine était considérée comme fiscalement transparente, aussi bien aux États-Unis qu'au Japon. L'arrêt s'est exclusivement focalisé sur l'expression « payé à », qui se trouve également dans l'article 10 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Pour la Cour, l'important est que l'article 10 de la convention fiscale entre l'Italie et le Japon se réfère uniquement au paiement des dividendes. Il doit être signalé ici que le concept de « bénéficiaire effectif » ne figurait pas dans la version du Modèle de convention fiscale de l'OCDE publié en 1963 et ne figure donc pas dans la convention fiscale bilatérale conclue entre l'Italie et le Japon du 20 mars 1969⁹.

Si la Cour avait appliqué les principes dégagés dans le rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes, l'applicabilité de la convention fiscale bilatérale entre l'Italie et le Japon – aussi bien par rapport à la banque japonaise que par rapport au fonds de pension japonais, selon les dispositions fiscales japonaises – pourrait entrer en jeu. Le fait que le paiement des dividendes ait été fait à une société en commandite constituée aux États-Unis n'aurait pas posé d'obstacle selon le rapport de l'OCDE. Or, bien que la Cour italienne n'ait pas fait référence explicitement au rapport de l'OCDE, elle a implicitement récusé le point de vue qui y est exprimé.

La question de savoir ce qu'il se serait passé si la demande avait été formulée par la société en commandite américaine reste ouverte. La Cour italienne n'a pas examiné cette question, puisqu'une telle de-

7. OCDE, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, préc., p. 33 et s. – V. Th. Menck, *OECD-Bericht zur Personengesellschaft und zum Qualifikationskonflikt – ein Überblick* : *IStR*, 1999, p. 147. – F. Wassermeyer, *Duplik* : *IStR*, 1999, p. 8, notamment p. 9; *Soll Deutschland die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften in seinen DBA verankern ?* : *IStR*, 1999, p. 481, notamment p. 481. – S. Bendlinger, *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* : *SWI*, 2000, p. 16, notamment p. 18. – L. Fischer, *Die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften vor dem Hintergrund der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999*, in P. Kirchhof et al. (éd.), *Staaten und Steuern – Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag* : CF Müller, 2000, Heidelberg, p. 963, notamment p. 964 et s. – H. Krabbe, *OECD-Musterabkommen 2000* : *IStR*, 2000, p. 196. – M. Lang, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, préc., p. 38; *IStR*, 2000, p. 129; *SWI*, 2000, p. 60. – E. Lechner, *Die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften*, in W. Gassner, M. Lang et E. Lechner (éd.), *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* : Linde, 2000, Wien, p. 69, notamment p. 71 et s. – M. Günkel et B. Lieber, *BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen aus atypisch stillen Beteiligungen nach den DBA* : *Internationale Wirtschafts-Briefe*, 2000, Fasc. 3, Groupe 2, p. 871. – A. Raupach, *Unternehmen und Unternehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, in P. Kirchhof et al. (éd.), *Staaten und Steuern – Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag*, préc., p. 1067, notamment p. 1080 et s. – H. Salome, *International Taxation of Partnerships : Divergences in the Personal Attribution of Income* : Schulthess, 2002, Zürich, p. 66 et s. – H. Weggenmann, *Die Empfehlungen der OECD an den Ansässigkeitsstaat zur Lösung von Einordnungskonflikten in Bezug auf Sondervergütungen* : *IStR*, 2002, p. 614, notamment p. 614 et s.; *Einordnungskonflikte bei Personengesellschaften im Recht der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des OECD-Partnership-Reports 1999* : 2002. – H. Salome et R. Danon, *The OECD Partnership Report – A Swiss View on Conflicts of Qualification* : *Intertax*, 2003, p. 190, notamment p. 190 et s. – R. Danon, *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention : The Possible Impact of the OECD Partnership Report* : *Intertax*, 2004, p. 210, notamment p. 217 et s.; *Switzerland's Direct and International Taxation of Private Express Trusts* : Bruylant, 2004, Bruxelles, p. 317 et s. – S. Gündisch, *Personengesellschaften im DBA-Recht, Eine Analyse des OECD-Partnership-Reports* : CH Beck, 2004, München, p. 142 et s.; *Analoge Abkommensanwendung zur Überwindung von Qualifikationskonflikten* : *IStR*, 2005, p. 829, notamment p. 830. – H. Weggenmann, *Personengesellschaften im Lichte der Doppelbesteuerungsabkommen* : Stollfuss Verlag, 2005, Bonn. – H. Plewka et S. Renger, *S-Corporations und die Schachteldividende – zugleich eine Anmerkung zum Urteil des FG Köln vom 16. 2. 2006 : Entscheidungen der Finanzgerichte [EFG]*, 2006, p. 746; *IStR*, 2006, p. 586, notamment p. 587 et s. – M. Lang, M. Reich et C. Schmidt, *Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz*, préc., p. 4. – O. Mensching, *Die Limited Liability Company (LLC) im Minenfeld zwischen deutschem, innerstaatlichen Steuerrecht und Abkommensrecht – zugleich eine Kommentierung des Gerichtsbescheids des Finanzgerichts Baden-Württemberg v. 17. 3. 2008* : *IStR*, 2008, p. 687, notamment p. 688 et s. – G. Brähler et M. Mayer, *Abkommensberechtigung von Personengesellschaften zugleich Besprechung des BMF-Schreibens vom 16. 4. 2010* : *IStR*, 2010, p. 678, 679 et s. – J. Haun, H. Reiser et J. Mödinger, *Zweifelsfragen*

bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften : *GmbH-Rundschau [GmbHR]*, 2010, p. 637, notamment p. 638. – C. Schmidt, *Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften. Eine Analyse des BMF-Schreibens vom 16. 4. 2010, IV B 2 – S 1300/09/10003*, *BStBl*, I, 2010, p. 354; *IStR*, 2010, p. 413, notamment p. 414 et s.; *Infragestellung des BMF-Schreibens vom 16. 4. 2010 « Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften » durch zwei neue Entscheidungen des BFH – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 28. 4. 2010, I R 81/09 und zum BFH-Beschluss vom 19. 5. 2010, I B 191/09* : *IStR*, 2010, p. 520, notamment p. 520 et s. – F. Wassermeyer, *Abkommensberechtigung von Personengesellschaften. Eine Stellungnahme zu den Ausführungen von Brähler/Mayer* : *IStR*, 2010, p. 683, notamment p. 683 et s.; in F. Wassermeyer, M. Lang et J. Schuch (éd.), *Doppelbesteuerung. OECD-Musterabkommen. DBA Österreich – Deutschland. Kommentar* : Linde, 2010, 2^e éd., Wien, Art. 1, § 27 et s.

8. *Corte Suprema di Cassazione*, déc. n° 4600, 26 févr. 2009.

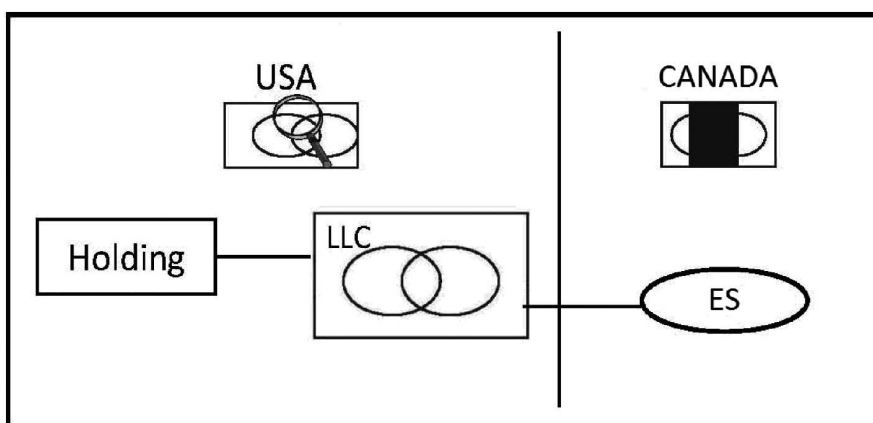
9. Le concept de « bénéficiaire effectif » a été introduit lors de la révision du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 1977, V. K. Vogel, in : K. Vogel et M. Lehner (dir.), *DBA* : Beck Verlag, 2008, 5^e éd., München, Art. 10-12, § 12. – Les modifications du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE n'ont d'importance pour la pratique conventionnelle qu'à partir du moment où elles sont introduites dans les conventions fiscales bilatérales, V. M. Lang, *DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung* : *IStR*, 2007, p. 606, notamment p. 606.

mande ne lui a pas été soumise. Selon la thèse que nous avons défendue¹⁰, une telle demande devrait aboutir : les revenus de la société en commandite américaine seraient imposés selon le droit interne italien. Certes, cette personne est fiscalement transparente aux États-Unis mais remplit (du fait de sa constitution aux États-Unis ou de sa direction effective aux États-Unis) toutes les conditions de la résidence conventionnelle, aux termes de l'article 4 § 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

caine qui, selon la réglementation interne dite du « *check the box* », était fiscalement transparente et dont les revenus provenaient d'une société holding américaine qui ont été soumis à l'impôt, pouvait se prévaloir au Canada du bénéfice de la convention fiscale entre les États-Unis et le Canada¹². Ajoutons que la LLC, qui avait un établissement stable au Canada, était considérée comme un contribuable selon le droit fiscal canadien.

3. L'arrêt de la Cour canadienne de l'impôt du 8 avril 2010

3 - Dans l'affaire jugée par la Cour canadienne de l'impôt, la question était de savoir si une *Limited Liability Company* (LLC)¹¹ améri-



La Cour canadienne de l'impôt a examiné en détail le rapport de l'OCDE et en a largement suivi les principes. Toutefois, elle s'est éloignée de ce dernier sur un point décisif : elle a jugé que pouvait bénéficier de la convention fiscale non pas la société imposable aux États-Unis, mais la LLC qui y est fiscalement transparente : « Les commentaires de l'OCDE sur ce point sont clairs pour ce qui est du fond, mais ils semblent être précaires pour ce qui est de la sémantique. Il est mentionné plus d'une fois que, logiquement, l'entité transparente sur le plan fiscal n'est pas assujettie à l'impôt. Cependant, il est ensuite chaque fois conclu qu'en pratique, s'ils sont interprétés et appliqués correctement en tenant compte de l'objet et du but visés par la convention, les avantages prévus par la convention doivent s'appliquer au revenu de l'entité en tenant compte du droit du membre. On poursuit ensuite en disant que l'allègement peut néanmoins être accordé au niveau de l'entité. Il existe peut-être bien une bonne raison pour que, dans ses commentaires, l'OCDE ne veuille pas se prononcer d'une façon ou d'une autre sur la question de savoir si la convention s'applique ainsi parce que l'entité est un résident aux fins de la convention ou parce que le revenu est celui du membre aux fins de la convention. Étant donné les régimes juridiques et fiscaux fort différents des pays membres de l'OCDE, la présente cour ne peut pas supposer ce que sont les motifs à l'origine de cette ambiguïté diplomatique et aucun représentant du Canada n'a témoigné à l'instruction. Toutefois, la présente cour conclut qu'il est plus facile de déterminer la façon dont il peut être présumé que le Canada et les

États-Unis assurent une telle application de la Convention, étant donné qu'ils ont par la suite abordé la question dans les modifications du cinquième protocole et dans l'explication technique y afférente. Le Canada et les États-Unis essaient de l'emporter sur tous les plans – dans le texte de la Convention, ils ne considèrent pas l'entité comme un résident parce qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt, tout en reconnaissant leur intention d'appliquer le texte comme si la société de personnes à responsabilité limitée était un résident – mais puisque l'affaire a été portée devant un tribunal, le Canada ne peut peut-être plus laisser cette ambiguïté non réglée. Étant donné que la présente cour doit décider si TD LLC est un résident des États-Unis et si elle est assujettie à l'impôt dans ce pays selon l'un des critères énumérés ou des critères analogues, elle conclut qu'il en est ainsi. La Cour conclut qu'il était clair que les pays membres de l'OCDE, et notamment le Canada et les États-Unis, voulaient implicitement que TD LLC bénéficie des avantages prévus par la Convention eu égard aux présentes circonstances et compte tenu du contexte des régimes fiscaux canadien et américain et du texte de la Convention et que, cela étant :

– TD LLC doit être considérée comme un résident des États-Unis aux fins de la Convention, à défaut de quoi la Convention ne pourrait pas s'appliquer ;

– TD LLC doit être considérée comme étant assujettie à l'impôt aux États-Unis du fait que la totalité de son revenu est imposée au complet et d'une façon exhaustive en vertu du Code américain, quoiqu'elle le soit au niveau du membre ;

– le revenu de TD LLC doit être considéré comme étant assujetti à une imposition complète et exhaustive en vertu du Code américain en raison d'un critère analogue, quant à sa nature, aux critères énumérés à l'article IV, à savoir le lieu de la constitution en société de son

10. V. M. Lang, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, préc., p. 38 ; *ISIR*, 2000, p. 132 ; *SWI*, 2000, p. 64 ; *ISIR*, 2010, p. 115.

11. La *Limited Liability Company* est une société dans laquelle la responsabilité est limitée, mais qui est fiscalement traitée comme un *Partnership*.

12. *Cour canadienne de l'impôt*, 8 avr. 2010, *TD Securities (USA) LLC c/ La Reine* (2010 TFC 186).

membre, soit la raison même pour laquelle le revenu de TD LLC est assujéti à une imposition complète aux États-Unis »¹³.

Cette différenciation de la Cour canadienne peut paraître pointilleuse, d'autant que dans la présente hypothèse le bénéfice de la convention fiscale devrait être accordé, même si la Cour – conformément à la position de l'OCDE – avait mis l'accent sur l'associé de la LLC résident aux États-Unis. Mais si on transpose la motivation de la Cour dans l'ordre fiscal autrichien ou allemand, des conséquences importantes peuvent surgir : une société de personnes ayant son siège de direction en Allemagne ou en Autriche est soumise à une « imposition complète », selon la terminologie de l'arrêt canadien, lorsque ses associés sont domiciliés dans d'autres États. Le siège de direction en Autriche ou en Allemagne étant considérée comme un établissement stable selon le droit national respectif de ces deux États¹⁴, cet établissement stable sera alors soumis à l'impôt pour l'intégralité de ses revenus, qu'ils trouvent leur source dans l'État ou à l'étranger. Les revenus qui seulement proviennent d'un établissement stable situé à l'étranger où ils sont imposés ne sont pas pris en compte. Le traitement de ce type de « sous-établissements stables » est contestable¹⁵. Il est en revanche incontestable que si, par exemple, une entreprise de construction soumise à une obligation fiscale limitée possède à l'intérieur du même État un établissement stable et fait construire, par l'intermédiaire de cet établissement, un édifice dans un État tiers (sans dépasser les limites temporelles prévues par le droit fiscal interne et conventionnel pour l'exécution de travaux de construction), les bénéfices réalisés par l'activité à l'étranger de l'éta-

blissement interne de l'entreprise de construction sont imposables dans le cadre d'une obligation fiscale limitée¹⁶. Pour les participations et les créances qui font partie du patrimoine de l'établissement stable d'une entreprise soumise à une obligation fiscale limitée, les intérêts et les dividendes qui proviennent de ses participations et créances font partie du revenu imposable dans l'État¹⁷. De cette façon, des intérêts et des dividendes étrangers peuvent finalement être imposés dans le cadre d'une obligation fiscale limitée. Dans tous les cas, les bénéfices des sociétés de personnes nationales ne se limitent pas toujours, au moins selon le droit autrichien ou allemand, aux seuls revenus de source interne. Cela est la conséquence de l'implantation de l'établissement stable dans l'État qui, dans une telle hypothèse, peut être considéré comme une connexion suffisante pour l'application d'une obligation fiscale illimitée selon l'article 4 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Le fait que l'impôt ne frappe pas la société de personnes seule, mais ses associés qui sont soumis à une obligation fiscale (limitée ou illimitée) en Allemagne, est indifférent selon la position la Cour canadienne de l'impôt.

4. L'arrêt du tribunal fiscal d'appel de Bombay (Inde) du 16 juillet 2010

4 - L'arrêt du tribunal fiscal d'appel de Bombay a suivi de peu l'arrêt de la Cour canadienne de l'impôt¹⁸. Le tribunal était appelé à juger le cas d'une *Limited Liability Partnership* (LLP)¹⁹ établie en Grande-Bretagne qui avait réalisé des bénéfices à la suite d'une consultation réalisée en Inde. La question était de savoir s'il existait en Inde un établissement stable au sens de la convention fiscale entre l'Inde et la Grande-Bretagne, inspirée sur ce point par le Modèle de Convention fiscale de l'ONU, et de quelle manière les revenus de cet établissement stable devaient être déterminés le cas échéant. Les parties au litige ont soutenu que la LLP britannique, qui est considérée comme contribuable en Inde et comme fiscalement transparente en Grande-Bretagne, devait avoir accès aux bénéfices conventionnels. Seul le tribunal a posé la question de savoir si la LLP pouvait se prévaloir directement des bénéfices conventionnels ou si, au contraire, seuls les associés y avaient accès, à condition évidemment qu'ils soient domiciliés en Grande-Bretagne.

16. K. Buciek, « *Unterbetriebsstätte* » und *Außensteuerrecht*, préc., p. 651.

17. Pour une hypothèse similaire, V. CJCE, 21 sept. 1999, aff. C-307/97, *Cie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung (ZN) Deutschland c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt* : Rec. CJCE 1999, I, p. 6161, concl. J. Mischo ; Dr. fisc. 2000, n° 11, étude 100098, P. Dibout ; D. 2000, p. 461, note G. Tixier et A.-G. Harmonic-Gaux ; RJF 12/1999, n° 1629.

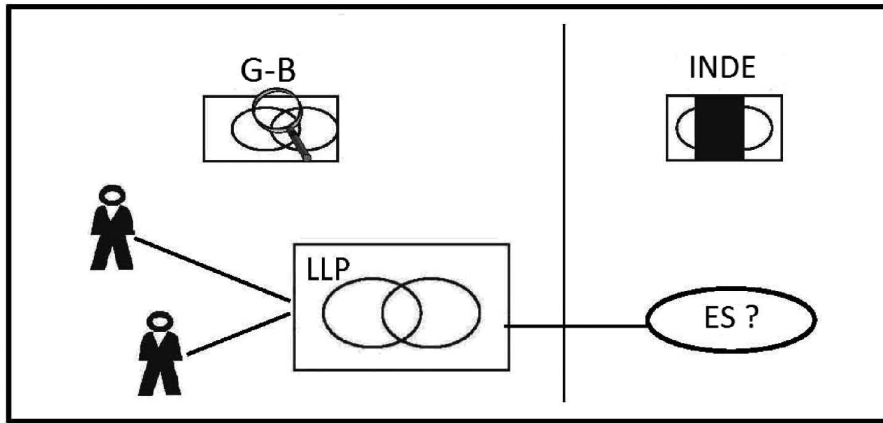
18. *Income Tax Appellate tribunal (ITAT), Mumbai, 16 juill. 2010, Linklaters LLP vs ITO* (ITA No. 4896/Mum/03 et ITA No. 5085/Mum/03).

19. Le *Limited Liability Partnership* est une variété de la société en commandite (*Limited Partnership*) dans laquelle il n'y a que des associés dont la responsabilité est limitée à leurs apports respectifs.

13. *Ibidem*, § 110. – NdT : la version française de la décision de la Cour canadienne de l'impôt, qui est citée directement en anglais dans le texte original, est celle produite par la Cour elle-même.

14. Pour l'Allemagne, V. § 12 du Code fiscal (*Abgabenordnung* – AO) et pour l'Autriche, V. § 29, pt. 2 du Code fédéral des impôts (*Bundesabgabenordnung* – BAO).

15. M. Greif et B. Fischer, *Internationale Einkommensteuerprobleme bei Personengesellschaften – Deutscher Nationalbericht : IFA, Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI)*, vol. LXXXa, 1995, p. 231, notamment p. 241. – K. Buciek, « *Unterbetriebsstätte* » und *Außensteuerrecht*, in F. Klein, H. P. Stihl et F. Wassermeyer (éd.), *Unternehmen Steuern, Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag Otto Schmidt*, 1997, Köln, p. 647, notamment p. 648 et s. – Tumpel, *Die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Betriebsstätte des Gesellschafters*, in W. Gassner, M. Lang et E. Lechner (éd.), *Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* : Linde, 1998, Wien, p. 145, notamment p. 151. – S. Bendlinger, *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, préc., p. 21. – W. Gassner et I. Hofbauer, *Die Unterbetriebsstätte*, in W. Gassner, M. Lang, E. Lechner, J. Schuch et C. Staringer (éd.), *Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht* : Linde, 2004, Wien, p. 85, notamment p. 87. – M. Lang, *Die Unterbetriebsstätte im Abkommensrecht*, in R. Gocke, D. Gosch et M. Lang (éd.), *Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer* : Beck Verlag, 2005, München, p. 709, notamment p. 713 et s. – F. Rosenberger, *Unterbetriebsstätten bei Bau- und Montageunternehmen* : SWI, 2005, p. 572, notamment p. 572 et s. ; *Personengesellschafts- und Unterbetriebsstätten* : SWK, 2007, p. 947, notamment p. 947 et s.



Le raisonnement principal du tribunal indien sur la résidence selon l'article 4, § 1 du Modèle de Convention de l'OCDE est le suivant²⁰ : « The test of fiscal domicile is, as adopted in the international taxation, that a person is treated as fiscally domiciled in a tax jurisdiction in which it has a locality related attachment which leads to residence type taxation. The decisive factor of every type of domicile is a locality related attachment, such as a voting right for a person which again is based on where that person ordinarily resides. To ascertain fiscal domicile in the context of taxation, this locality related attachment has to have a further attribute i.e. it should be such as to lead to a full fledged taxation as a person resident in that tax jurisdiction is subjected to. The difficulty, however, arises when a tax jurisdiction does not exercise that right to tax – whether directly in respect of that category of persons, or even in general terms. It will be somewhat absurd to suggest that, in such situations, that category of persons will not have fiscal domicile anywhere. That is clearly an incongruous result. We must, therefore, apply the test of fiscal domicile in such a manner so as to lead to a reasonable result. In our humble understanding, as long as de facto entire income of the enterprise or the person is subjected to tax in that tax jurisdiction, whether directly or indirectly, the taxability test must be held to have been satisfied. Of course, the other possible approach to such a situation is that as long as the tax jurisdiction has the right to tax the entire income of the person resident there, whether or not such a right is exercised, the test of fiscal domicile should be satisfied. Viewed thus, all that matters is whether that tax jurisdiction has a right to tax or not ; the actual levy of tax by the tax jurisdiction cannot govern whether a person has fiscal domicile in that jurisdiction or not. Having said that, we are alive to the fact that this line of reasoning is diametrically opposed to the stand taken by the OECD in the matter, but, having carefully considered the stand of the OECD on this issue, we are not persuaded by the OECD stand on the matter, nor the Indian judicial precedents support that position ».

Le tribunal a pu ici s'en remettre à une décision juridictionnelle antérieure qui a reconnu l'accès aux conventions fiscales indiennes à des résidents des Émirats arabes unis, qui n'ont pas été toutefois soumis à l'impôt²¹ : « It is [...] clear that taxability in one country is not *sine qua non* for availing relief under the treaty from taxability in the other courts. All that is necessary for this purpose is that the person should be liable to tax in the contracting State by reason of domicile, residence, place of management, place of incorporation for any other criterion of similar nature which essentially refers to the fiscal domicile of such a person. In other words, if fiscal domicile of a person is that person is actually liable to pay tax in that country, he is to be

treated as resident of that contracting State. The expression "liable to tax" is not to read in isolation but in conjunction with the words immediately following it i.e. "by reason of domicile, residence, place of management place of incorporation or any other criterion of similar nature". That would also have fiscal domicile in that country. These texts of fiscal domicile which are given by way of examples following the expression "liable to tax" by reason of i.e. domicile, residence, place of management, place of incorporation etc. are no more than examples of locality related attachments which attract, residence type taxation, that "person" is to be treated as resident and this status of being a "resident" of the Contracting State is independent of the activity of tax on that person. Viewed in this perspective, we are of the considered opinion that being liable to tax in the Contracting State by the virtue of an existing legal provision but would also cover the cases where that other Contracting State has the right to tax such persons irrespective of whether or not such a right is exercised by the Contracting State ».

Le tribunal de Bombay a étudié attentivement certains arrêts rendus en Grande-Bretagne et aux Pays-Bas et a largement adopté la position de la Cour canadienne de l'impôt : « In view of the above discussions, as also bearing in mind the entirety of the case, we hold that the assessee was indeed eligible to the benefits of India UK tax treaty, as long as entire profits of the partnership firm are taxed in UK – whether in the hands of the partnership firm though the taxable income is determined in relation to the personal characteristics of the partners, or in the hands of the partners directly ».

Selon l'arrêt, une personne peut avoir accès aux conventions fiscales dans l'État de source, même lorsqu'elle est transparente dans l'État de sa constitution. Le tribunal ne s'est pas laissé convaincre par le point de vue exprimé dans le rapport de l'OCDE. Par ailleurs, l'arrêt ne se situe pas tout à fait entre les deux conceptions alternatives esquissées dans l'introduction. Certes, le tribunal de Bombay considère que toute personne qui a la qualité de contribuable dans l'État de source est un résident, mais il conditionne toutefois l'accès aux conventions fiscales à l'imposition dans l'État de constitution de la personne, sans toutefois exiger que celle-ci la frappe directement.

5. Remarques finales

5 - Les trois décisions présentées ci-dessus ont ceci de commun qu'elles n'ont pas suivi l'approche recommandée par l'OCDE dans son rapport sur les sociétés de personnes ainsi que la position exprimée dans les commentaires pour l'interprétation des conventions fiscales bilatérales, mais ont adopté des solutions et des motivations autonomes. En ce qui concerne la décision indienne, cela est peu surprenant puisque seul un des deux États parties à la convention fiscale entre l'Inde et la Grande-Bretagne est membre de l'OCDE. Mais même les cours canadienne et italienne ont suivi une position

20. NdT : en anglais dans le texte d'origine.

21. ITAT, Mumbai, 30 nov. 2005, ADIT vs Green Emirates Shipping and Travells (100 ITD 203).

différente de celle exprimée dans le rapport de l'OCDE pour l'interprétation des conventions fiscales entre le Canada et les États-Unis et entre l'Italie et le Japon respectivement. Cela n'est toutefois pas dogmatiquement problématique, puisque les conventions en question ont été conclues avant la publication du rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes et son introduction dans les Commentaires, qui sont des éléments d'interprétation décisifs uniquement pour les accords conclus postérieurement²². Les juridictions canadiennes et indiennes discutent souverainement la position recommandée par l'OCDE, dans la mesure où ils examinent ses arguments et les suivent seulement lorsqu'ils les trouvent convaincants. Cela est particulièrement clair dans le jugement indien, où les Commentaires de l'OCDE et les écrits du professeur Klaus Vogel sont mis sur le même plan.

22. M. Ellis, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel* : BIFD, 2000, p. 618. – J. F. Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded* : BIFD, 2002, p. 103. – M. Lang et F. Brugger, *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation* : Australian Tax Forum, 2008, p. 95, notamment p. 101 et s. – Sur l'interprétation des conventions fiscales bilatérales, V. K. Vogel et R. Prokisch, *L'interprétation des conventions de double imposition – Rapport général*, in IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI)*, vol. LXXVIIIa, 1993, p. 87.

L'OCDE et la doctrine académique ont donc la même valeur, puisque les publications fiscales de l'OCDE et les conceptions de la doctrine académique s'appliquent non pas à cause de leur caractère contraignant, mais à cause de leur force persuasive. L'arrêt italien constitue une exception, puisque la Cour ne traite absolument pas de la position de l'OCDE. Il aurait été souhaitable que la Cour en explique les raisons. À cet égard, le jugement indien, qui a examiné non seulement la position de l'OCDE, mais aussi la doctrine académique internationale ainsi que les décisions d'organes juridictionnels d'autres continents, est exemplaire. Pour l'instant, les juridictions germanophones sont hésitantes à faire des références comparatistes. Toutefois, la Cour fiscale fédérale allemande (*Bundesfinanzhof*–BFH) a très récemment fait un usage souverain des positions exprimées dans les Commentaires de l'OCDE, qu'elle a examinées sans pour autant se considérer liée par celles-ci²³.

MOTS-CLÉS : Conventions internationales - Invocabilité par les personnes fiscalement transparentes
Sociétés de personnes - Invocabilité des conventions internationales

23. V., en ce sens, *Cour fiscale fédérale (BFH)*, 19 mai 2010, I B 191/09 : *Deutsches Steuerrecht*, 2010, p. 1223, notamment p. 1223 et s. ; *IStR*, 2010, p. 530.