

Mémoire de DEA - Droit des Affaires

rédaction : Oliver Stein

LA FISCALITÉ DES BÉNÉFICES DE
SOCIÉTÉS DE PERSONNES
COMPOSÉES D'ASSOCIÉS
ALLEMANDS ET FRANÇAIS

directeur de mémoire : Mr Philippe Marchessou

UNIVERSITÉ ROBERT SCHUMAN - STRASBOURG

Faculté de Droit
année universitaire 2002 - 2003

SOMMAIRE

• Introduction	3
• PREMIÈRE PARTIE. Comparaison du traitement fiscal de la société de personnes en droits français et allemand	10
• <u>Titre premier. Traitement général de la société de personnes dans les deux Etats</u>	11
• <u>Chapitre premier. Le droit allemand</u>	12
• <u>Chapitre 2. Le droit français</u>	17
• <u>Titre 2. Les traitements particuliers des sociétés de personnes</u>	23
• <u>Chapitre premier. Les traitements particuliers en Allemagne</u>	24
• <u>Chapitre 2. Les traitements particuliers en France</u>	28
• <u>Titre 3. Différences et similitudes entre les systèmes français et allemand - une synthèse</u>	32
• DEUXIÈME PARTIE. Les répercussions du droit interne sur l'application de la convention franco-allemande	35
• Titre premier. Les règles de territorialité et de conflits de lois en droit interne .36	
• Chapitre premier. Le droit interne allemand	37
• Chapitre 2. Le droit interne français	42
• Titre 2 . La convention franco-allemande	48
• Chapitre premier. L'articulation de la convention	49
• Chapitre 2. L'application de la convention par les Etats	58
• TROISIÈME PARTIE. Trois exemples pratiques	70
• Titre premier. Exemple n° 1	71
• Titre 2. Exemple n° 2	75
• Titre 3. Exemple n° 3	77
• Conclusion	78

ABRÉVIATIONS PRINCIPALES UTILISÉES

AO : Abgabenordnung

AG : Aktiengesellschaft

BA : bénéfices agricoles

BFH : Bundesfinanzhof

BGH : Bundesgerichtshof

BGHZ : Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Sammlung)

BIC : bénéfices industriels et commerciaux

BStBl : Bundessteuerblatt

EStG . Einkommensteuergesetz

GbR : Gesellschaft bürgerlichen Rechts

GIE : groupement d'intérêts économiques

GmbH : Gesellschaft mit beschränkter Haftung

HGB : Handelsgesetzbuch

KG : Kommanditgesellschaft

KSt : Körperschaftsteuer

OCDE . organisation de coopération et de développement économiques

oHG : offene Handelsgesellschaft

SA : société anonyme

SC : société civile

SCI : société civile immobilière

SCS : société en commandite simple

SNC : société en nom collectif

société de personnes transparente dont les associés sont soumis au régime de l'impôt sur le revenu.

société de personnes opaque soumise au régime de l'impôt sur les sociétés.

société de personnes soumise à un régime fiscal mixte dans lequel une partie des bénéfices est soumise au régime de l'impôt sur le revenu et l'autre partie à l'impôt sur les sociétés.

INTRODUCTION

Si nous réfléchissons à la société de personnes (Personengesellschaft), nous remarquons que déjà dans son nom l'accent est mis sur les "personnes" qui la composent, les associés. Il est vrai que, dans une société anonyme par actions ou une société à responsabilité limitée, la personne de l'associé joue un moindre rôle. L'entrée et la sortie d'un associé n'y a pas de conséquence sur la continuation de la société, l'important étant le capital qu'apporte l'associé qui est surtout considéré comme un investisseur et, en règle générale, non comme un entrepreneur. C'est pourquoi ces sociétés sont communément appelées des sociétés de capitaux (Kapitalgesellschaft).

C'est tout le contraire pour la société de personnes, serait-ce en droit français ou en droit allemand. L'intuitus personae y prend une telle importance qu'en droit allemand, par exemple, la sortie d'un associé entraîne la dissolution de la société à moins que les statuts ne prévoient la continuation avec les associés restants (pour la Gesellschaft bürgerlichen Rechts § 736 al. 1er BGB). Ainsi, le fait que la société de personnes ne soit, en droit allemand, pas dotée de la personnalité morale peut s'expliquer par la volonté du législateur historique de voir en la société de personnes, avant tout, un collectif d'exploitants individuels et non pas un être juridique et économique nouveau doté d'une personnalité propre.

Non seulement le droit allemand, mais aussi le droit positif français s'en tient à l'associé de la société de personnes. Ainsi, le droit des entreprises en difficulté illustre le fait que derrière la société de personnes, le législateur vise les associés. Ainsi, l'article L. 624-1 du Code de commerce dispose que "le jugement qui ouvre le redressement ou la liquidation judiciaires de la personne morale produit ses effets à l'égard de toutes les personnes membres ou associés de la personne morale et indéfiniment et solidairement responsables du passif social" et que "le tribunal ouvre à l'égard de chacune d'elles une procédure de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire selon le cas". Cette norme ne concerne pas les associés d'une société de capitaux car dans une telle les associés ne sont pas "indéfiniment et solidairement responsables du passif social". Ils le sont pourtant tous dans une société en nom collectif.

Ce phénomène de "transparence" de la société de personnes, que nous avons jusque-là relevé en différentes branches du droit civil et commercial et ce en droit allemand aussi bien qu'en droit français, se retrouve aussi en droit fiscal où la notion est, d'ailleurs, utilisée pour

décrire une situation dans laquelle les bénéfices d'une société sont imposés directement entre les mains des associés sans que la société elle-même soit soumise à l'impôt sur les sociétés¹.

En droit fiscal international, la notion trouve une toute autre ampleur quand il s'agit d'appliquer une convention fiscale qui a comme objectif d'éviter la double imposition. Prenons l'exemple d'un associé résident allemand d'une société en nom collectif (SNC) de droit français disposant d'un établissement stable en France. Notre associé, qui habite en Allemagne et qui y a, par ce fait, sa résidence, sera imposé en Allemagne avec l'ensemble de ses revenus, c'est-à-dire aussi avec sa part dans les bénéfices de la SNC. En France, il n'échappera, pourtant pas à l'impôt sur le revenu, la France imposant tous revenus ayant leur source dans une exploitation sur le territoire français. Notre associé court donc le risque d'une double imposition.

S'agissant de bénéfices d'une entreprise, la convention franco-allemande ayant pour objectif de protéger les résidents de chacun des deux États contractants contre les doubles impositions, dispose dans son article 4, § 1, que "les bénéfices d'une entreprise de l'un des États contractants ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'effectue des opérations commerciales dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé". Il est donc indispensable, pour la répartition entre les États du droit d'imposer les bénéfices générés par l'activité de la SNC, de déterminer s'il s'agit de bénéfices d'une entreprise française ou allemande.

Pour cela, l'article 2 § 6 de la convention dispose que le terme "entreprise française" désigne une entreprise exploitée par un résident français et de même en ce qui concerne le terme "entreprise allemande".

Il en ressort que la notion clé de la convention est la résidence de la personne qui exploite l'entreprise. La résidence, quant à elle, est définie à l'article 2, § 4, lit a) de la convention. Selon les termes de celui-ci, on entend par "résident d'un État contractant" toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État avec l'ensemble de ses revenus.

Pour revenir à la transparence, le débat autour de cette notion s'ouvre, en France, à la question de savoir si la société de personnes est assujettie à l'impôt ou si ce sont ces associés. Évidemment, cette question est au centre de notre intérêt. Si la société de personnes de droit français est elle-même assujettie à l'impôt selon la législation française ("selon la législation

¹ Gérard CORNU, Vocabulaire juridique, Association Henri Capitant, Quadriga/PUF, 3^e éd., avril 2002, "Transparence", n° 1 lit. b). Cet emploi de la notion de transparence faisant l'unisson en Allemagne, est contesté en France.

dudit État”), elle est éligible aux droits de la convention, et, ce qui est encore plus important, le texte de la convention s’applique sans le moindre problème. Par contre, s’il s’avérait qu’à la place de la société ses associés sont assujettis à l’impôt en France, non seulement la société de personnes de droit français ne serait pas éligible aux droits de la convention, mais celle-ci ne pourrait, a priori, pas atteindre son objectif qui consiste à éviter les doubles impositions. Pourquoi ?

Nous nous souvenons que selon l’article 2 § 6 de la convention franco-allemande l’entreprise doit être exploitée par un résident français. Si la société en nom collectif dans notre exemple n’était pas, faute d’assujettissement à l’impôt en France, un résident français aux termes de la convention, l’entreprise ne serait ni française, ni allemande d’ailleurs, ce qui empêcherait l’application de la convention. Car il ne fait aucun doute en France, où la société de personnes est dotée de la personnalité morale, que la société exploite elle-même son entreprise.

La situation se présente autrement en Allemagne où la société de personnes n’a pas la personnalité morale. Une société de personnes de droit allemand ne sera jamais considérée comme résident allemand aux termes de l’article 2, § 4, lit. a) de la convention franco-allemande, pour deux raisons : elle n’est pas une “personne” aux termes de la convention et elle n’est pas assujettie à l’impôt en Allemagne, ce sont ses associés. Sur ce deuxième point il n’y a pas la moindre discussion en Allemagne.

Nous allons voir qu’une analyse du droit interne français révèle qu’en France aussi les associés sont, ainsi qu’en Allemagne, assujettis à l’impôt et non pas la société.

La non-application de la convention franco-allemande aux bénéfices des sociétés de personnes qui en résulterait, n’est pas dans l’intérêt des deux États contractants. Quelles sont donc les solutions des deux côtés du Rhin ?

Du côté français, l’administration prône l’assujettissement de la société de personnes de droit français à l’impôt en France ayant pour conséquence qu’une telle société est toujours considérée comme un résident français au termes d’une convention fiscale. L’argumentation de l’administration fiscale est de dire que lorsque la société de personnes a, par exemple, le devoir de déclarer ses bénéfices et que ceux-ci sont calculés au niveau de la société, celle-ci est elle-même sujet fiscal. Le fait que ses associés sont tenus de payer l’impôt se résumerait, ensuite, à une modalité de recouvrement de l’impôt dû par la société.

Il ressort d'un examen du droit interne français, que cette position est, pour le moins, contestable. Bien qu'elle facilite l'application des conventions fiscales qui adaptent le critère de l'assujettissement à l'impôt pour définir la résidence d'une personne touchée par une double imposition, elle ne nous semble pas pertinente. Le comité fiscal de l'OCDE, dans son dernier rapport sur l'application de la convention modèle aux sociétés de personnes, donne une définition de l'assujettissement à l'impôt² que nous allons partager pour la suite de cette étude : “Le comité a convenu que pour déterminer si une société de personnes est assujettie à l'impôt, la véritable question était de savoir si le montant de l'impôt dû sur le revenu de la société était établi en fonction des caractéristiques personnelles des associés (sont-ils imposables ou non imposables, de quels autres revenus disposent-ils, quels sont les abattements auxquels ils ont droit et quel est le taux d'imposition qui leur est applicable ?). Si la réponse est affirmative, la société de personnes elle-même ne devrait pas être considérée comme assujettie à l'impôt. Ce résultat ne sera pas modifié par le fait que le revenu est calculé au niveau de la société de personnes avant d'être affecté aux associés et que l'impôt est, du point de vue technique, versé par la société ou qu'il est imputé à cette dernière dans les conditions décrites au paragraphe précédent”.

La comparaison du droit français avec le droit allemand peut montrer une issue à la discussion en France. Pendant que la société de personnes de droit français acquiert la personnalité morale avec son immatriculation au registre du commerce et des sociétés, son homologue allemand n'en est pas doté. En effet, la Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), qui représente le modèle de base de la société de personnes en droit allemand et à laquelle se réfèrent les textes qui règlent les autres formes de sociétés de personnes, est aujourd'hui reconnue comme sujet de droit sans être pour autant une personne morale. En tant que sujet de droit, elle peut conclure des contrats en son nom propre, avoir un patrimoine et ester en justice en son nom.

De même, la société de personnes de droit allemand est reconnue comme sujet fiscal sans pour autant avoir la personnalité fiscale. C'est-à-dire que la société est sujet fiscal pour le calcul des bénéfices que son activité génère, mais elle n'est pas sujet fiscal pour l'imposition de ces bénéfices. Elle n'est pas assujettie à l'impôt qui est, quant à lui, calculé et payé au niveau des associés. On devrait donc admettre que les notions “sujet fiscal”, “assujetti” et “personnalité fiscale” ne sont pas des synonymes. Ainsi, la société de personnes est aussi bien

² Questions de fiscalité internationale, n° 6, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, OCDE, 1999, n° 40.

La France a, cependant, émis une note selon laquelle elle ne partage pas l'avis du comité : “En vertu du droit fiscal français, une société de personnes sera toujours considérée comme assujettie à l'impôt même si en fait l'impôt est appliqué non pas à la société de personnes elle-même mais aux associés (au nom de la société de personnes en fonction de la part correspondant à leur participation dans cette dernière)”, voir page 67, n° 2, du rapport.

sujet fiscal que le sont ses associés, mais seuls ces derniers sont assujettis à l'impôt en Allemagne.

Si l'on transpose cette acception de la notion du sujet fiscal en droit français, la société de personnes y est elle-même sujet fiscal sans être assujettie à l'impôt. Il s'ensuit, bien évidemment, que la société de personnes de droit français ne peut pas être, sur la base du droit interne, considérée comme résident français aux termes d'une convention fiscale retenant ce critère.

Du côté allemand, l'administration résout le problème de l'application aux sociétés de personnes des conventions fiscales qui retiennent le critère de l'assujettissement, en règle générale, en procédant à une substitution de la société par ses associés. Comment faut-il comprendre cette substitution ?

Il faut voir deux choses. L'une est l'interprétation téléologique d'une convention fiscale pour lui permettre d'atteindre son objectif dans l'hypothèse où l'État contractant, de la législation duquel relève la société de personnes, applique un régime de transparence aux sociétés de personnes dans lequel les associés sont les seuls assujettis. C'est notamment le cas pour les conventions basées sur le modèle de convention de l'OCDE pour lesquelles on considère que l'entreprise n'est pas exploitée par la société de personnes mais par ses associés eux-mêmes assujettis à l'impôt dans leurs États de résidence respectifs.

L'autre chose est le droit fiscal allemand qui a longtemps prêté à une acception de la notion de la société de personnes, et surtout de la notion d'entreprise, peu réaliste. Cette acception trouve son origine dans le § 15 Einkommensteuergesetz (EStG) qui crée une notion unique en droit allemand, celle du Mitunternehmer ("co-entrepreneur") et de la Mitunternehmerschaft ("co-entreprise"). L'idée sous-jacente est pourtant simple et est connue également en droit fiscal français, elle consiste à traiter l'associé d'une société de personnes fiscalement comme un exploitant individuel. Le fait qu'une personne se mette en société avec d'autres pour l'exploitation d'une entreprise ne devrait pas lui conférer des avantages fiscaux par rapport à l'exploitant individuel.

Dans l'image que se sont faite la jurisprudence et l'administration allemandes jusqu'aux années 1970 de la société de personnes, la phrase précédente apparaissait légèrement différente: le fait qu'un exploitant se mette en société avec d'autres exploitants ne devrait pas lui conférer des avantages fiscaux par rapport à l'exploitant individuel. Selon cette vue, la société de personnes n'exploitait pas, sur le plan fiscal, d'entreprise propre, l'entreprise sociale ne se résumant qu'à un bouquet d'entreprises des associés. D'où le nom

de la Bilanzbündeltheorie, théorie selon laquelle le bilan de la société n'était qu'une accumulation des bilans de ses associés.

Cette théorie étant résolument irréaliste, elle est abandonnée aujourd'hui. Il est à souligner qu'en droit fiscal allemand le principe de la Mitunternehmerschaft représente une fiction qui a comme seul objectif de permettre un même traitement fiscal égal pour l'associé d'une société de personnes et pour l'exploitant individuel. Mais cette fiction ne permet, en aucun cas, de dire que l'associé d'une société de personnes exploite en sa personne l'entreprise de la société.

C'est pourtant le risque lorsqu'il s'agit d'appliquer une convention fiscale. La vieille idée de l'associé qui exploite son propre entreprise au sein de la société de personnes (Bilanzbündeltheorie) correspond, en ce qui concerne le résultat, à l'interprétation de la convention modèle sus-évoquée. On se demande, par conséquent, si l'administration et la jurisprudence allemandes, lorsqu'elles appliquent une telle convention, font usage de l'interprétation ou de la Bilanzbündeltheorie.

Dans ce cas, un regard en direction de leur voisin français peut s'avérer salutaire. En France, vu que la société de personnes y possède la personnalité morale, on aurait du mal à accepter qu'une telle société n'a pas une activité propre.

En outre, le fait que le droit allemand fait référence dans le § 15 EStG précité à la qualité d'entrepreneur de l'associé d'une société de personnes, n'est pas inconnu en droit français. Ainsi, dans les deux ordres juridiques on distingue l'associé-entrepreneur de l'associé-investisseur.

Une comparaison de droit peut aider à surmonter quelques difficultés ou malentendus en droit interne qui sont susceptibles d'avoir des répercussions sur l'application d'une convention fiscale.

Si nous résumons notre raisonnement, il en ressort pour l'application de la convention franco-allemande, telle que nous l'avons présentée plus haut, qu'elle ne trouve pas application aux bénéfices d'une société de personnes composée d'associés allemands et français, s'agit-il d'une société de droit français ou allemand, car les deux États laissent apparaître en droit interne un régime de transparence.

Ce problème d'inapplication est, en ce qui concerne les conventions calquées sur le modèle OCDE, le plus souvent résolu en adaptant l'interprétation téléologique dont nous

avons parlé plus haut. Mais, comme la convention franco-allemande a été conclue avant que la première convention modèle n'ait vu le jour, elle ne s'oriente pas à ces modèles et nous présente, en revanche, un texte tout à fait original.

En effet, l'article 2, § 4 de la convention contient dans sa lettre c) une disposition qui ne figure pas dans le modèle OCDE. Celle-ci concerne les sociétés de personnes qui n'ont pas la personnalité juridique, donc, a priori, les sociétés de personnes de droit allemand, et elle se réfère à la lettre a) du même paragraphe qui, quant à lui, dispose qu'est "résident d'un État contractant toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État". Si nous examinons la combinaison de l'alinéa c) avec l'alinéa a) de l'article 2, § 4, en comparant le texte de la convention franco-allemande à celui de la convention modèle, nous verrons que la convention franco-allemande permet une lecture selon laquelle une société de personnes, qui n'a pas la personnalité morale et qui n'est pas assujettie à l'impôt dans un État contractant, est considérée comme résident de l'État dans lequel elle a son siège de direction. Cette interprétation de la convention franco-allemande vaut aussi, par un argumentum a fortiori, pour une société de personnes qui est dotée de la personnalité juridique mais n'est pas assujettie à l'impôt comme c'est, à notre avis, le cas de la société de personnes de droit français.

Après avoir fait une telle découverte, nous sommes, bien sûr, curieux de voir si la France et l'Allemagne sont susceptibles d'adapter notre façon de lire la convention franco-allemande et de l'appliquer en conséquence. Il est prévisible que l'administration française partagera, par rapport aux sociétés de droit français, notre interprétation en ce qui concerne le résultat qui est de dire que la société de personnes est un résident de l'État de son siège de direction. Mais en sera-t-il de même quand l'administration française se trouve en face d'un résident français qui est associé d'une société de personnes de droit allemand ? Il est encore plus intéressant de savoir si l'administration et la jurisprudence allemandes parviennent à se défaire, de leur héritage lourd de la Bilanzbündeltheorie.

Par contre, l'enthousiasme à l'égard des réponses à ces dernières questions doit être freiné, la jurisprudence en matière de convention franco-allemande intéressant notre sujet étant pratiquement inexistante. Nous devons, par conséquent, composer avec des décisions concernant des conventions conclues avec d'autres États et essayer de les transposer dans le cadre franco-allemand.

Ceci pouvant laisser un arrière-goût d'insatisfaction, nous avons décidé de donner quelques exemples pratiques dans lesquels notre interprétation de la convention franco-allemande devra faire ses preuves.

Nous allons donc, dans une première partie, comparer le traitement fiscal de la société de personnes en droit français et en droit allemand. Cette comparaison va nous permettre de voir les différences et similitudes entre les deux ordres juridiques ce qui est indispensable pour une compréhension et pour une éventuelle solution des conflits qui résultent du fait que ces deux ordres juridiques différents s’appliquent à la même personne, c’est-à-dire à la même société de personnes voir à ses associés.

Dans une deuxième partie, nous examinerons les éventuelles répercussions du droit interne français et du droit interne allemand sur l’application de la convention franco-allemande. Car nous devons être conscients du fait qu’administrations et juridictions des deux États sont enracinées dans leur droit interne respectif et que chacun lit la convention, dans une certaine mesure, à travers le prisme de son “propre droit”. Ici, nous verrons, notamment, si les institutions sus-évoquées sont susceptibles d’appliquer notre interprétation de la convention franco-allemande ou si elles sont, au contraire, prisonnière de leur droits internes.

Enfin, la troisième partie nous permettra de mettre en œuvre notre lecture de la convention franco-allemande à l’appui de quelques exemples.

PREMIÈRE PARTIE. COMPARAISON DU TRAITEMENT FISCAL DE LA SOCIÉTÉ DE PERSONNES EN DROITS FRANÇAIS ET ALLEMAND

Pour comparer le traitement fiscal de la société de personnes en France avec son pendant allemand, il est indispensable de comparer, de prime abord, les régimes juridiques desdites sociétés en droits français et allemand. Car, dès lors que nous pouvons constater que la société en nom collectif ressemble, sur le plan juridique, à la offene Handelsgesellschaft, les deux formes de sociétés de personnes sont alors comparables et par conséquent, la comparaison de leurs traitements fiscaux respectifs devient envisageable avec toutes les différences et les similitudes qu’il peut y avoir dans le traitement.

Toute mesure gardée, nous n’allons, bien entendu, pas procéder à chaque fois à une comparaison du droit des sociétés. Ainsi, la ressemblance sus-évoquée de la société en nom collectif à la offene Handelsgesellschaft ne fera pas l’objet d’un examen propre. Par contre, là

où il y a plus de différences que de ressemblances sur le plan juridique, une étude approfondie s'imposera comme ce sera le cas pour la stille Gesellschaft et pour son soi-disant pendant la société en participation.

Dans chacun des deux États on peut distinguer un traitement général de la société de personnes, d'un côté, et des traitements particuliers, de l'autre côté. Le traitement général étant, comme son nom l'indique, la règle, les traitements particuliers représentent, d'une certaine façon, l'exception à la règle. Ces exceptions ne tiennent cependant pas à s'appliquer, comme on pourrait être tenté de le présumer, uniquement à des formes spéciales de sociétés de personnes comme la atypische stille Gesellschaft. C'est-à-dire que l'exception ne trouve pas sa cause dans le fait qu'on est en face d'une forme de société "exceptionnelle", au contraire, les traitements particuliers sont le résultat d'une application d'un principe de droit fiscal. Ainsi, lorsque la part du bénéfice social d'une société en commandite simple revenant aux commanditaires est soumise à l'impôt sur les sociétés, pendant que celle revenant aux commandités relève de l'impôt sur le revenu, ceci est l'expression du principe en droit fiscal français selon lequel, d'une part, seuls les associés indéfiniment et personnellement responsables des dettes sociales sont soumis à l'impôt sur le revenu, et, d'autre part, nom et adresse de l'associé soumis à ledit impôt doit être connu par l'administration fiscale.

Traitements généraux et traitements particuliers sont ainsi liés par les mêmes principes. Nous exposerons donc, par la suite, les traitements généraux dans les deux États (titre premier), ensuite les traitements particuliers (titre 2) afin d'essayer une synthèse des différences et similitudes entre les systèmes français et allemand (titre 3).

TITRE PREMIER . TRAITEMENT GÉNÉRAL DE LA SOCIÉTÉ DE PERSONNES DANS LES DEUX ETATS

Nous étudierons dans ce premier titre le traitement général de la société de personnes, d'abord en droit allemand (chapitre premier) et ensuite en droit français (chapitre 2). Nous allons nous concentrer sur les trois types de sociétés de personnes les plus anciennes qui ont servi de modèle à celles que les législateurs respectifs ont imaginées ultérieurement. Ces types "classiques" de sociétés de personnes sont dans chacun des États au nombre de trois. Ce sont en Allemagne la Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), la offene Handelsgesellschaft (oHG) et la Kommanditgesellschaft (KG), et en France la société civile (SC), la société en nom collectif (SNC) et la société en commandite simple (SCS).

Il existe, en Allemagne, des formes mixtes comme la GmbH und Co. KG, Kommanditgesellschaft dont le commandité est une Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) (pendant allemand de la société à responsabilité limitée) que nous allons écarter de la présente étude, d'une part, parce que le cadre de ce mémoire ne le permet pas, et, d'autre part, parce que l'étude du traitement fiscal général de la société de personnes ne l'exige pas. En effet, sur le fond rien ne change par rapport au traitement de la Kommanditgesellschaft dont tous les associés sont des personnes physiques, lorsque le commandité est une personne morale (la GmbH), en dehors du fait que la part dans le bénéfice de la KG qui correspond à la part sociale de la GmbH est soumise à la Körperschaftsteuer (pendant de l'impôt sur les sociétés) et non pas à la Einkommensteuer (pendant de l'impôt sur le revenu).

Nous écarterons de même, par exemple, le traitement fiscal du groupement d'intérêt économique (G.I.E.) en France. Celui-ci est calqué sur le régime fiscal des sociétés de personnes classiques et ne doit partant pas faire l'objet d'une étude particulière.

CHAPITRE PREMIER. LE DROIT ALLEMAND

Le traitement fiscal de la société de personnes a fait l'objet d'une évolution remarquable en droit allemand. Le droit positif étant resté pratiquement constant, le changement s'est fait cependant au sein de la doctrine et de la jurisprudence. Cette évolution va de pair avec celle que l'on peut observer sur le plan juridique en ce qui concerne la question de savoir si la Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) est sujet de droit ou non³.

³ Afin de comprendre l'état actuel du système allemand, il est important et de connaître le contexte historique et le droit positif de la société de personnes : le paragraphe 105 dans son alinéa 3 du *Handelsgesetzbuch* renvoie directement au régime de la société civile tel qu'il est rédigé dans les paragraphes 705 à 740 du *BGB*. Le paragraphe 161 dans son alinéa 2 renvoie, quant à lui, au régime de la *oHG* tel qu'il est fixé dans les paragraphes 105 à 160 *HGB*. De cette façon, le régime de référence pour la *oHG* et la *KG* reste, à ce jour, la *GbR* (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts*). Mais le paragraphe 718 dans son alinéa 1^{er} du *BGB* pose que les apports des associés ainsi que les biens acquis pour la société par l'activité des associés deviennent le patrimoine commun des associés (patrimoine de la société) : "*Die Beiträge der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände werden gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter. (Gesellschaftsvermögen)*".

Jusqu'à la fin du XX^{ème} siècle, on pouvait voir, et certains ont vu, dans ce paragraphe l'institution de la "*Gesamthandsgesellschaft*", c'est-à-dire d'une société sans personnalité juridique ni même la faculté de passer des contrats en son nom propre et qui n'aurait qu'un patrimoine en commun de ses associés. D'autres ont concédé à la société civile de ce même paragraphe du *BGB* la faculté d'être sujet de droits. La différence par rapport à la société de capitaux étant, elle, dotée de la personnalité morale serait, selon cette opinion, fondée dans leurs formes d'organisation différentes. La personne morale aurait une existence indépendante de ces membres. La société de personnes, par contre, dépendrait essentiellement de ces membres. Le *Bundesgerichtshof* a, dans son arrêt du 29 janvier 2001, II ZR 331/00, (*in BGHZ* 146, p. 341), reconnu à la société civile (*GbR*) d'être sujet de droits sans se prononcer sur la question de savoir si une telle société peut être considérée comme personne morale. Cela aurait signifié brûler les étapes !!

Vu le droit positif régissant la *GbR* et, par le biais du renvoi, aussi la *oHG* et la *KG*, la reconnaissance de la personnalité morale ne paraît pas possible. Pour cela, il faudrait réformer le *BGB* ou bien découpler le régime des *oHG* et *KG* de celui de la *GbR* en supprimant les renvois.

Si le droit fiscal allemand impose donc les associés au lieu de la société, cela semble trouver son explication dans le fait que le droit fiscal est un droit "réactif" qui se réfère, en première ligne, au droit civil. Comme la jurisprudence a

Sur le plan fiscal, ladite évolution tient à la distinction de deux théories, la Bilanzbündeltheorie et la théorie de la Mitunternehmerschaft. La dernière représente la doctrine actuelle. Elle rend compte de la réalité économique de la société de personnes en ce qu'elle appréhende celle-ci comme sujet fiscal pour l'évaluation des bénéfices. En dépit d'un ordre chronologique inverse, nous exposerons la Mitunternehmerschaft (section première) avant la Bilanzbündeltheorie (section 2), cette dernière étant abandonnée par le Bundesfinanzhof (BFH) depuis les années 1970.

SECTION PREMIÈRE. LA MITUNTERNEHMERSCHAFT

Le droit allemand connaît surtout trois types de sociétés de personnes, lesquelles sont la Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), la offene Handelsgesellschaft (oHG) et la Kommanditgesellschaft (KG). Bien qu'il y ait des différences sur le plan civil, le droit fiscal allemand ne fait aucune distinction entre ces trois types de sociétés, elles relèvent toutes du § 15, al. 1, phrase 1, n°2 Einkommensteuergesetz (EStG). Les oHG et KG y sont expressément évoquées tandis que la GbR leur est assimilée en tant qu' "autre société" ("andere Gesellschaft").⁴

Ce même paragraphe ne fait cependant pas référence à la notion de la société de personnes ni à celle de l'associé. Il crée sa propre terminologie : celle du Mitunternehmer. Le texte dit que "sont revenus commerciaux de l'associé les participations aux bénéfices d'une oHG, d'une KG et d'une autre société dont l'associé doit être considéré comme entrepreneur (co-entrepreneur) de l'exploitation."⁵ Les notions de Mitunternehmer et d'associé ne sont donc pas synonymes. La Mitunternehmerschaft (rôle d'entrepreneur ou plutôt de co-entrepreneur dans le sens de la loi précitée) a comme condition le fait que le Mitunternehmer soit associé de la société(1), mais cela n'est pas suffisant pour lui appliquer ce statut. Celui-ci doit, de plus, porter un risque entrepreneurial (2) et il doit faire preuve d'initiative d'entrepreneur (3).⁶

Le risque entrepreneurial consiste en la participation de l'associé aux bénéfices et aux pertes de l'entreprise commune. Il fait preuve d'initiative lorsqu'il est gérant ou représentant

longtemps nié la faculté de la GbR d'être sujet de droits, l'administration fiscale en a fait de même en matière d'impôt. Pour en savoir plus : Karsten SCHMIDT, *Gesellschaftsrecht*, 4. Aufl. 2002, § 8, p. 181 ss.

⁴ Otto H. JACOBS, *Unternehmenbesteuerung und Rechtsform*, Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen, 3. neuberarb. Aufl., München 2002, p. 190

⁵ § 15, al. 1er, phrase 1, n° 2 EStG : *Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.*

⁶ v. JACOBS, op. cit., p. 190

de la société, mais aussi quand il possède au moins seulement un droit de vote, un droit de contrôle ou de veto en ce qui concerne certains actes. D'une façon générale, un associé sera considéré en tant que Mitunternehmer lorsque ses droits sont à l'image des droits d'un associé tels qu'ils sont décrits dans le code de commerce allemand (Handelsgesetzbuch , HGB)⁷ . Mais il ne doit pas nous échapper que selon cette terminologie, un associé dont la participation et le rôle dans la société se réduisent à un simple investissement, ne sera pas appréhendé comme Mitunternehmer. Par conséquent le § 15, al. 1, phrase 1, n°2 Einkommensteuergesetz (§ 15 I,1 n°2 EStG) ne s'y appliquera pas. Dans une société en commandite simple (Kommanditgesellschaft, KG) qui s'adresse au grand public et dont les statuts réduisent les droits des commanditaires, ce cas n'est pas aussi rare. On reviendra à cette exception plus tard.

Cette conception de la Mitunternehmerschaft nous mène au régime fiscal suivant : la société de personnes n'étant ni une personne physique ni une personne morale, elle-même n'est redevable ni de l'impôt sur le revenu (Einkommensteuer, ESt) ni de celui sur les sociétés (Körperschaftsteuer, KSt). Le bénéfice généré par la société est réparti parmi les associés selon leur participation ou leurs parts dans la société. Le bénéfice revenant ainsi aux associés est imposé comme si ceux-ci avaient exercé eux-mêmes une activité commerciale.⁸

Ces revenus des associés provenant d'une activité commerciale (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) sont constitués d'une part de la participation aux bénéfices de la société, et d'autre part de toute sorte de paiements ayant leur source dans un contrat quelconque passé entre l'associé et la société.⁹ En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, le régime fiscal de l'associé d'une société de personnes se rapproche du régime de l'entrepreneur individuel.¹⁰ C'est ici l'essentiel de la conception du Mitunternehmer : qu'il est - à quelques exceptions près - traité comme un entrepreneur individuel. Nous verrons plus tard quelle influence ladite conception a sur la lecture par la jurisprudence allemande de la convention fiscale franco-allemande. Mais pour l'instant, tâchons de comprendre le mode d'imposition en Allemagne d'une société de personnes.

Comme il ressort du § 15 I,1 n°2 Einkommensteuergesetz, la ventilation des bénéfices d'un associé se fait en deux étapes : d'abord les bénéfices (ou les pertes) de la société sont

⁷ v. JACOBS, op. cit., p. 193

⁸ v. JACOBS, op. cit. , p. 194

⁹ § 15 I,1 n°2 EStG : *Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.*

¹⁰ v. JACOBS, op. cit. , p. 194

évalués selon son bilan annuel. Ici, les relations contractuelles entre la société et ses associés sont prises en compte, c'est - à - dire qu'une rémunération de l'associé-gérant est aussi bien déduite du bénéfice de la société qu'un loyer versé à l'associé-propriétaire des locaux dans lesquels la société exerce son activité. Une fois ventilé ce bénéfice, celui-ci est réparti entre les associés selon les statuts. Ensuite, à la participation au bénéfice calculée dans cette première étape, s'ajoutent les rémunérations et toute sorte de paiements "extraordinaires"(Sondervergütungen) que l'on avait auparavant déduits du bénéfice social.¹¹ Encore une fois, on remarque ici que l'associé d'une société de personnes est assimilé à un entrepreneur individuel. Ce dernier ne pouvant pas passer des contrats avec son entreprise faute d'une personnalité juridique propre de celle-ci, tous ses revenus sont qualifiés de source commerciale. Quant à l'associé d'une société de personnes, les revenus que celui-ci perçoit, par exemple, pour son activité comme gérant ou conseiller de la société, sont également considérés comme bénéfiques commerciaux. Cet objectif est atteint en écartant les critères de qualification des revenus normalement appliqués en droit fiscal allemand : ainsi, l'activité du gérant d'entreprise lié à la société par un contrat pouvant être qualifié de produire des revenus venant d'un travail non-indépendant (Einküfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 2 I,1, n° 4 ; § 19 EStG) est ici qualifié de produire des revenus venant d'une exploitation commerciale (Einküfte aus Gewerbebetrieb, § 2 I,1 n°2 ; § 15 I,1 n°2 EStG).

Nous avons dit que le bénéfice de la société est dans la première étape arrêté selon son bilan annuel. Mais comme il y a deux étapes pour déterminer les revenus commerciaux des associés, il y a également deux sortes de bilan. On distingue, d'un côté, le bilan propre de la société (Gesamthandsbilanz) dans lequel figurent à l'actif les biens dont la société elle-même est propriétaire, et, de l'autre côté, le bilan particulier (Sonderbilanz) de chacun des associés dans lequel on trouve à l'actif les biens étant la propriété de l'associé et que celui-ci a mis à la disposition de la société dans le but commun de l'entreprise. De la sorte, quand la société loue un bien immobilier ou mobilier auprès d'un de ses associés, ce bien figure à l'actif du bilan de l'associé (Sonderbilanz) et celui-ci a également un compte de bilan dans lequel est reporté le loyer perçu (Sonderbetriebseinnahmen)¹² . Sur le même compte sont reportées les dépenses de l'associé, par exemple, pour l'entretien du bien loué (Sonderbetriebsausgaben)¹³. Si l'associé s'est endetté en vue de l'acquisition du bien mis à la disposition de la société, les intérêts payés pour le prêt viennent en déduction du loyer perçu de la part de la société¹⁴ .

¹¹ "Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat."

¹² v. JACOBS, op. cit., p. 226

¹³ v. JACOBS, op. cit., p. 226

¹⁴ v. JACOBS, op. cit., p. 226

Quelle conclusion pouvons-nous tirer de ce mode d'imposition ? Quelle image peut-on se faire du régime fiscal allemand des sociétés de personnes pour le comparer ensuite au régime français ? Nous avons vu que la conception de la Mitunternehmerschaft tend à assimiler et à appréhender chaque associé comme un entrepreneur individuel. C'est même la condition posée par le §15 I,1 n°2 EStG qui exige que celui-ci agisse en tant qu'entrepreneur en supportant non seulement les risques et les pertes de la société mais en faisant notamment preuve d'initiative d'entreprise. Néanmoins la société, en tant que sujet du droit, est reconnue en droit fiscal allemand comme sujet de l'évaluation des bénéfices. Dans ses rapports contractuels avec ses associés, elle est traitée comme si elle avait une personnalité propre ce qui s'observe en regardant le jeu des deux bilans (Gesamthandsbilanz et Sonderbilanz). Cela correspond à l'appréciation de la société de personnes en droit allemand des sociétés où elle n'a pas la personnalité morale, mais est tout de même sujet de droits propres, ce qui fait qu'elle peut passer des contrats en son nom (et non seulement au nom de tous ses associés) et peut ester et être assignée en justice en son nom également¹⁵. Mais elle n'est pas reconnue en droit fiscal allemand comme sujet fiscal, sujet d'imposition. C'est-à-dire que bien qu'elle soit sujet fiscal pour l'évaluation de bénéfices, elle n'est pas considérée comme ayant des revenus (commerciaux) propres. Ce sont uniquement ses associés qui ont des revenus commerciaux (générés par leur société) et qui sont, par conséquent, les sujets d'imposition de ces revenus¹⁶ et les seuls contribuables.

SECTION 2. LA BILANZBÜNDELTHEORIE

La Bilanzbündeltheorie a été consacrée par le Bundesfinanzhof (BFH) dans une décision du 29 janvier 1964¹⁷. L'idée sous-jacente était de voir la société de personnes comme un bouquet d'entreprises individuelles comparable à un bouquet de fleurs dans lequel chaque associé resterait une tige, un exploitant individuel bien distinct des autres. Les associés remplissant les conditions sus-évoquées de la Mitunternehmerschaft exploiteraient chacun leur entreprise soi-disant à côté des entreprises des autres associés étant seulement liés par la "corde" du contrat social. Cette compréhension de la société comme pure relation obligatoire entre les associés et non pas comme contrat d'organisation et mise en place d'une structure sociale propre, trouvait certainement sa raison dans l'appréciation de la société de personnes en droit civil tant qu'elle se rencontrait encore dans les années 1960 (voir note n° 3).

¹⁵ § 124, al.1 *Handelsgesetzbuch* pour la "offene HandelsGesellschaft", § 124, al.1; §161, al. 2 *HGB* pour la *Kommanditgesellschaft*; pour la *GbR*, voir *BGH*...

¹⁶ v. JACOBS, op. cit., p. 195

¹⁷ *BFH, Urteil vom 29.01.1964, I 153/61 S, in : BStBl 1964, Teil III, p. 165*

La Bilanzbündeltheorie avait pour conséquence que ce n'était pas la société de personnes qui était reconnue exploiter l'entreprise, mais ses associés. La théorie tient son nom du fait que le bilan fiscal de la société de personnes n'affichait pas le bénéfice de la société elle-même, mais les bénéfices de ses associés sous une forme accumulée ("gebündelt")¹⁸.

Même si la Bilanzbündeltheorie compte aujourd'hui pour abandonnée, elle reste une sorte de maladie contagieuse pour la bonne compréhension de la Mitunternehmerschaft tout simplement parce qu'elle prend pour la réalité ce qui est une fiction. La Bilanzbündeltheorie prend la Mitunternehmerschaft pour la réalité de la société de personnes pendant que celle-ci n'est qu'un moyen pour garantir que l'associé-Mitunternehmer d'une société de personnes soit fiscalement traité comme un exploitant individuel. La Bilanzbündeltheorie a été abandonnée parce qu'elle ne rendait pas compte de la réalité économique et juridique de la société de personnes. Il irait à l'encontre des raisons de ce revirement de jurisprudence de la laisser survivre en comprenant la Mitunternehmerschaft comme la réalité. Une illustration d'une telle contagion serait de dire que ce sont, à cause de la Mitunternehmerschaft, les associés-Mitunternehmer qui exploitent l'entreprise et non pas la société de personnes. Cette vue des choses est, en droit civil aussi bien qu'en droit fiscal depuis l'abandon de la Bilanzbündeltheorie, révolue et ne devrait pas resurgir.

CHAPITRE 2. LE DROIT FRANÇAIS

En droit français, il n'existe pas un régime fiscal de la société de personnes. L'imposition des bénéfices générés par une telle société est relativement complexe et dépend, d'un côté, de l'activité de la société de personnes elle-même (section première) et, de l'autre côté, de l'activité de ses associés (section 2).

SECTION PREMIÈRE. L'ACTIVITÉ DE LA SOCIÉTÉ

Aux trois types de sociétés de personnes que nous avons relevés en droit allemand correspondent la société civile (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), la société en nom collectif (offene Handelsgesellschaft) et la société en commandite simple (Kommanditgesellschaft). Contrairement au droit allemand, l'objet social joue un rôle important en droit français. Tandis que la société civile de droit allemand peut, dans les limites du paragraphe 1, al. 2 du Handelsgesetzbuch, avoir comme objet social une activité commerciale, son pendant français

¹⁸ BFH, précité, p.166, voir aussi Bernhard HOCK, *Personengesellschaften mit internationalem Gesellschafterkreis. Besteuerungskonflikte und Lösungsmöglichkeiten*, Deutscher Universitätsverlag, 1994, p. 59-60

ne peut pas se permettre pareille chose. Il doit avoir un objet social absolument non-commercial. À défaut, la société serait requalifiée en société créée de fait¹⁹.

En ce qui concerne les sociétés civiles professionnelles comme elles existent pour les professions libérales, ces sociétés n'ont pas de caractère commercial. Quant aux sociétés en nom collectif et en commandite simple, celles-ci sont commerciales par leur forme, même si elles n'exercent en rien une activité commerciale. Cela dit, on comprend la rédaction des articles 8, 8 ter et 206, § 1, § 2, § 3 b) du Code général des impôts. Cette rédaction est soutenue par la distinction faite entre sociétés de personnes ayant un caractère commercial et sociétés ayant un caractère civil. L'article 8 Code général des impôts permet l'application du régime fiscal d'une SNC et d'une société en commandite simple à la société civile seulement à la condition que cette dernière ne se livre pas à une activité qui génère des revenus relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Au cas où la société civile aurait une activité commerciale, elle serait d'office soumise à l'impôt sur les sociétés selon l'article 206, § 1 in fine et § 2, al. 1er du Code général des impôts. Pour notre étude, nous pourrions, par conséquent, être tentés de dire que la SNC et la société en commandite simple relèvent de l'impôt sur le revenu, alors que la société civile exerçant une activité commerciale relève, quant à elle, de l'impôt sur les sociétés. Mais attention, une telle société civile serait requalifiée en société créée de fait sur le plan juridique. C'est seulement sur le plan fiscal que l'on appréhende encore en tant que société civile. Nous sommes, de ce fait, plutôt amenés à rayer de notre carte la société civile exerçant une activité commerciale, car elle n'existe qu'à des fins d'imposition. En revanche, une telle société existe bel et bien en droit allemand. Le problème qui en découle est donc celui de sa qualification par l'administration fiscale française quand il s'agit d'imposer les revenus de source française d'une telle société allemande ou d'imposer les revenus de source allemande d'un associé résident français d'une pareille société.

Les SNC et sociétés en commandite simple ont, selon les articles 8, 206, § 3 et 239 du Code général des impôts, la possibilité d'opter pour le régime d'imposition des sociétés de capitaux, c'est-à-dire pour l'impôt sur les sociétés. L'article 8 Code général des impôts nous dit que "les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société".

¹⁹ Maurice COZIAN, Alain VIANDIER, Florence DEBOISSY, Droit des sociétés, LITEC, 15ème éd., 2002, n°281, 1496

Deux remarques doivent être faites : la première est que le régime des sociétés de personnes de droit français ressemble à celui du droit fiscal allemand en ce que les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu et ce pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. Il y a néanmoins quelques différences auxquelles nous reviendrons. La deuxième remarque concerne les sociétés en commandite simple. En droit français, ce sont seulement les commandités, c'est-à-dire les associés indéfiniment et personnellement responsables des dettes de la société, qui sont soumis à l'impôt sur le revenu pendant que la part revenant aux commanditaires relève d'office de l'impôt sur les sociétés. En droit allemand, les commanditaires relèvent aussi bien de l'impôt sur le revenu que les commandités. En droit français, alors, la part des bénéfices correspondant aux droits des commanditaires est, même à défaut d'option, soumise à l'impôt sur les sociétés, article 206, § 4 Code général des impôts. On examinera ce cas spécial ultérieurement. D'abord, nous allons examiner le régime d'imposition des associés soumis à l'impôt sur le revenu.

Ce régime est calqué sur celui de l'imposition de l'exploitant individuel. Par conséquent, les rémunérations qu'un associé perçoit pour des services rendus à la société sont considérées comme des bénéfices distribués. En tant que tels, ils ne sont pas déductibles du bénéfice fiscal de la société, un entrepreneur individuel n'ayant pas le droit à déduction du bénéfice concernant les sommes qu'il verse à lui-même à titre de rémunération. Le bénéfice comptable de la société est donc à rectifier. Cela se fait par la réintégration des rémunérations non déductibles versées à un ou plusieurs associés pour des services rendus à la société²⁰. Par contre, les intérêts perçus pour un prêt que l'associé concède à la société, ainsi qu'un loyer que celui-ci perçoit en contrepartie de l'utilisation d'un immeuble qu'il a mis à la disposition de la société, sont déductibles du bénéfice de la société, article 39, 1° et 3° du Code général des impôts. Après avoir effectué la réintégration des rémunérations non déductibles, on re-déduit du bénéfice fiscal ces rémunérations. Le solde, qui correspond au bénéfice comptable, est ensuite réparti entre les associés proportionnellement à leurs droits dans la société. Pour chaque associé, on ajoute alors à la quote-part ainsi calculée les rémunérations personnelles dont il a bénéficié²¹. Les versements déductibles comme les intérêts et loyers ne sont, quant à eux, pas qualifiés comme bénéfices industriels et commerciaux, mais en cas d'intérêts comme des revenus de capitaux mobiliers et en cas de loyers comme des revenus fonciers²².

Prenons pour exemple une SNC composée de deux associés A et B. Le bénéfice comptable de la société s'élève à 50.000 €. Une clause statutaire fixe la répartition des

²⁰ Maurice COZIAN, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 4ème éd., LITEC, 1999, p. 295, n°19 et 20, p. 296

²¹ Maurice COZIAN, op. cit., p.296, n°21

²² Lamy fiscal, 2003, n° 4164

bénéfices à 50 % pour chaque associé. L'associé A perçoit 5.000 € d'intérêts en rémunération d'un prêt effectué à la société. L'associé B, lui, obtient 6.000 € en contrepartie de services de gestion qu'il a rendus à la société au cours de l'année.

La quote-part du bénéfice revenant à chaque associé se calcule de la façon suivante :

Bénéfice comptable	50.000	
Rémunérations (A : 0; B : 6.000)	6.000	
<hr/>		
Bénéfice fiscal	56.000	
Répartition : A . . . (50.000 x 50 %)		= 25.000
B . . . (50.000 x 50 %) + 6.000		= 31.000
<hr/>		
TOTAL	56.000	

A reçoit, en sus de ses 25.000 € de revenus de la catégorie BIC, 5.000 € de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

SECTION 2. L'ACTIVITÉ DE L'ASSOCIÉ

Le régime fiscal des sociétés de personnes est, en outre, régi par deux articles du Code général des impôts, l'article 238 bis k et l'article 151 nonies. C'est l'article 238 bis k, § 1, al. 1er Code général des impôts qui pose la règle selon laquelle le genre d'impôt (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés), la qualification catégorielle (BIC ou BA, p.ex.) et, par conséquent, la détermination de la hauteur des bénéfices et la possibilité de déductions suit l'activité de l'associé, car "lorsque des droits dans une société ou un groupement mentionnés aux articles 8, [...] sont inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés [...] ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits". Le paragraphe II du même article dispose que "dans tous les autres cas, la part de bénéfice ainsi que les profits [...] sont déterminés et imposés en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement", posant ainsi la règle suivant laquelle qualification catégorielle et mode d'imposition suivent l'activité de la société dans la mesure où ("dans tous les autres cas")

l'associé est une personne physique redevable de l'impôt sur le revenu (article 1er du Code général des impôts) n'ayant pas inscrit sa part dans la société à l'actif de son entreprise individuelle. Dans ce dernier cas, l'associé est donc imposé sur des bénéfices de la catégorie des revenus fonciers lorsque la société perçoit des bénéfices de la location d'un immeuble, et il est imposé sur des bénéfices de la catégorie BIC lorsque la société poursuit une activité commerciale. Il est imposé sur des bénéfices des deux catégories précitées lorsque la société a une activité mixte.

Dans la dernière hypothèse où l'associé n'exploite pas une entreprise à l'actif de laquelle il a inscrit ses parts, le régime fiscal applicable dépend encore du fait que l'associé exerce ou non son activité professionnelle au sein de la société. En effet, l'article 151 nonies du Code général des impôts dans son paragraphe 1er dispose que "lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des [...] bénéfices industriels et commerciaux [...], ses droits et parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession". Trois conditions doivent, alors, être réunies : l'associé n'a pas inscrit sa part dans la société à l'actif d'une entreprise (1), la société fait des bénéfices lui revenant d'une activité industrielle, commerciale ou artisanale (BIC) (2) et l'associé exerce sa profession dans le cadre de la société (3).

La différence entre l'associé exerçant sa profession au sein de la société (par exemple en tant que gérant) et celui qui y exerce seulement ses droits sociaux, c'est-à-dire son droit de vote, son droit d'information, son droit de contrôle (associé-investisseur), est, en vertu de l'article 151 nonies du Code général des impôts, que les droits du premier sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession. Ladite affectation renvoie à un principe ancré dans l'article 13, § 1 du Code général des impôts selon lequel "le bénéfice en revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, [...] sur les dispenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu". Déductibles du revenu brut sont donc les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation d'un revenu.

La question se pose, donc, de savoir si, par exemple, les intérêts d'un emprunt, que doivent payer nos deux associés - l'un exerçant sa profession dans la société, l'autre non - pour l'acquisition de leurs parts sociales, sont exposés aux fins d'acquisition d'un revenu. En tout cas, ils sont exposés pour l'acquisition d'une part sociale. En règle générale, on considère qu'une part dans une société ne constitue pas un revenu, mais un capital. Les frais dispensés

pour son acquisition ne sont donc pas déductibles²³ . Mais à chaque règle son exception : ici, l'article 151 nonies Code général des impôts. Si les parts sociales sont considérées comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, les frais et intérêts exposés pour l'acquisition de ces parts sont également dispensés pour l'exercice de la profession. L'exercice de la profession étant source de revenus, ces frais sont exposés en vue de l'acquisition d'un revenu dans le sens de l'article 13, § 1 du Code général des impôts et sont, par conséquent, déductibles. Par conséquent, l'associé qui exerce sa profession dans la société peut déduire de sa part dans le bénéfice les intérêts d'emprunt exposés pour l'acquisition de sa part sociale, pendant que celui qui exerce dans la société seulement ses droits d'associé (associé-investisseur) ne profite pas de cette possibilité.

Une deuxième différence entre l'associé-gérant et l'associé-investisseur concernant l'imputation des déficits sociaux sur le revenu net de l'associé naît de l'article 156-I, 1° bis, al. 1er du Code général des impôts qui dispose que "n'est pas autorisée l'imputation (sur le montant total du revenu net annuel) des déficits provenant, directement ou indirectement, des activités relevant des bénéfices industriels ou commerciaux lorsque ces activités ne comportent pas la participation personnelle, continue et directe de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité". Le texte poursuit que "il en est ainsi, notamment, lorsque la gestion de l'activité est confiée en droit ou en fait à une personne qui n'est pas un membre du foyer fiscal par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention. Les déficits non déductibles pour ces motifs peuvent cependant être imputés sur les bénéfices tirés d'activités de même nature exercées dans les mêmes conditions, durant la même année ou les cinq années suivantes". En cas de résultats sociaux déficitaires, le déficit correspondant à la part et aux droits de l'associé n'est donc déductible du revenu net imposable de ce dernier que s'il participe d'une façon personnelle, continue et directe à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité de la société. Il convient de souligner que ladite participation n'est pas nécessairement identique avec l'exercice de la profession de l'associé dans le cadre de la société car elle inclue uniquement les actes nécessaires à l'activité de celle-ci. Selon le texte on ne peut dire que d'une seule participation qu'elle soit nécessaire à la marche de la société : il s'agit de la gérance.

Sans hésitation, seul l'associé-gérant de la société peut donc prétendre pouvoir déduire sa part dans le déficit social de son revenu net imposable, même si celui-ci correspond à des revenus d'une autre catégorie que celle des BIC. Par contre, l'associé-investisseur ne peut déduire sa part dans le déficit que des bénéfices de même nature réalisés au titre de l'année considérée et des cinq années suivantes²⁴ . On voit que le véritable problème réside dans

²³ Maurice COZIAN, op. cit., p.306, n° 60, Lamy fiscal, 2003, n° 5375

²⁴ v. Lamy fiscal, 2003, n° 5414, 5415

l'appréciation des cas où l'associé n'est ni gérant de la société ni simple associé-investisseur, mais où il exerce des fonctions techniques comme, par exemple, la prospection des marchés.

TITRE 2 - LES TRAITEMENTS PARTICULIERS DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

À l'image du titre premier où nous avons d'abord étudié le traitement général de la société de personnes en Allemagne, puis en France, nous nous intéresserons dans le deuxième titre d'abord aux traitements particuliers en Allemagne (chapitre premier), puis en France (chapitre 2).

En ce qui concerne la notion de "traitement particulier", nous n'entendons pas, par exemple, le traitement fiscal d'une GmbH & Co. KG en droit allemand, c'est-à-dire le traitement d'une forme spéciale d'une société de personnes, mais un traitement qui, quant à lui, diffère du traitement général de la société de personnes tel que nous l'avons connu au titre premier. Le fait qu'il s'agit d'un traitement fiscal particulier est donc, a priori, indépendant du fait que nous avons affaire à une société classique ou non.

En effet, nous rencontrerons dans chacun des deux chapitres suivants à la fois un traitement particulier concernant une société classique, comme cela est le cas en Allemagne pour une société quelconque dans laquelle l'associé ne remplit pas les conditions de la Mitunternehmerschaft, comme c'est le cas en France pour la société en commandite simple, et un traitement particulier concernant une forme spéciale de sociétés de personnes comme la stille Gesellschaft et la société en participation.

CHAPITRE PREMIER. LES TRAITEMENTS PARTICULIERS EN ALLEMAGNE

Nous examinerons, par la suite, deux cas particuliers pour lesquels le traitement fiscal est largement imprégné par la prise en compte de la réalité économique de la société de personnes. Ainsi, dans la stille Gesellschaft (section première), dont on distingue deux types différents, le traitement fiscal change complètement suivant le type auquel on a affaire. Le deuxième cas concernant le traitement fiscal d'un associé d'une société de personnes qui ne remplit pas les conditions de la Mitunternehmerschaft. Le dit Nicht-Mitunternehmer (section 2), s'apparente beaucoup au traitement du premier en ce que son traitement se base entièrement sur le raisonnement que nous allons connaître en examinant l'imposition de la stille Gesellschaft. Ce raisonnement suivant essentiellement une appréciation économique de

la société de personnes, nous voyons que l'idée de la Mitunternehmerschaft est, a contrario, elle-même l'expression d'une certaine "prépondérance économique" en droit fiscal.

SECTION PREMIÈRE - LA "STILLE GESELLSCHAFT", § 230 ET SS. HGB

La stille Gesellschaft, pendant allemand de la société en participation, est une société de personnes, mais elle est toujours occulte, ne pouvant pas être titulaire de droits, ne pouvant pas conclure de contrats en son nom, ni, bien évidemment, avoir la personnalité morale. Elle n'a pas de patrimoine propre, elle fonctionne uniquement "à l'intérieur", entre ses associés. Elle est, de par l'image qu'en donne le HGB dans ses §§ 230 et ss., en première ligne, un contrat obligatoire et non pas une forme d'organisation²⁵.

L'associé "occulte" (der "Stille") peut être une personne physique, une personne morale ou bien une société de personnes²⁶. L'autre associé doit avoir la qualité de commerçant selon les §§ 1 à 6 HGB, la particularité de ce type de société de personnes étant que l'associé occulte verse un apport au bénéfice d'une entreprise commerciale (Handelsgewerbe) de telle façon que cet apport intègre le patrimoine de l'entreprise bénéficiaire en devenant la propriété de cette dernière²⁷. Il faut néanmoins souligner que ce ne doit pas toujours être l'associé occulte qui verse un apport. Il peut aussi bien recevoir une participation de la part de l'entreprise. L'essentiel, c'est que l'associé occulte laisse, dans ce cas, cette participation à la disposition de l'entreprise²⁸.

Le caractère occulte vient du fait que les conventions conclues par l'entreprise bénéficiaire dans le cadre de son activité commerciale n'obligent et ne bénéficient qu'à cette dernière²⁹.

On distingue, en droit allemand, la stille Gesellschaft typique (typische stille Gesellschaft) et la stille Gesellschaft atypique (atypische stille Gesellschaft). La version typique porte cet attribut parce qu'elle correspond au mieux à l'image du droit positif des paragraphes 230 et suivants du Handelsgesetzbuch. Elle est constituée de deux parties seulement : une seule entreprise commerciale et un seul associé occulte (1). Elle ne confère

²⁵ Karsten SCHMIDT, *Gesellschaftsrecht*, 4. Aufl. 2002, § 62, spéc. p. 1837 et s.

²⁶ Karsten SCHMIDT, op. cit., p. 1842

²⁷ § 230, art. 1, HGB : "Wer sich als stiller Gesellschafter an dem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, hat die Einlage so zu leisten, daß sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht."

²⁸ Karsten SCHMIDT, op. cit., p. 1844

²⁹ § 230, art. 2 HGB : "Der Inhaber wird aus den in dem Betriebe geschlossenen Geschäften alleine berechtigt und verpflichtet."

pas plus de droits (sociaux) à l'associé occulte que prévus dans les §§ 230 et ss. HGB (2). L'apport, la participation de l'associé occulte se résume à un "prêt qualifié" (3)³⁰.

Le législateur historique a, d'ailleurs, eu cette idée en tête : l'associé donne un prêt à l'entreprise en contrepartie duquel il obtient une participation aux bénéfices (et aux pertes) de l'entreprise. C'est pourquoi le droit fiscal voit dans le dividende versé à l'associé occulte un revenu de capitaux mobiliers (Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 2, al. 1, phrase 1, n°5 EStG, et § 20, al. 1, n°4 EStG). Ce § 20, al. 1, n°4 EStG règle également par une lecture a contrario le deuxième cas existant : l'imposition de la stille Gesellschaft atypique. Il pose que la qualification des revenus dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers n'est seulement valable tant que l'associé ne joue pas le rôle d'un Mitunternehmer³¹. Nous voyons ici ce qui fait l'atypicité de la stille Gesellschaft atypique : c'est le fait, entre autres, que l'associé occulte joue un rôle d'entrepreneur dans l'entreprise à laquelle, dans l'image typique du droit positif, il ne participe sinon que passivement.

Pour notre étude, il faut donc retenir que là où l'associé occulte prend ou influence (de par son poids financier) sur les décisions prises dans l'entreprise bénéficiaire et où il (ce qui est "typique") participe aux bénéfices et pertes de cette dernière, il agit en tant que Mitunternehmer. Par conséquent, il est soumis au § 15, al. 1, phrase 1, n°2 EStG. Nous faisons l'observation suivante : la stille Gesellschaft typique est plus que transparente, elle est fiscalement inexistante. Par contre, la stille Gesellschaft atypique, qui ressemble dans une perspective économique très fortement à une société comme la Kommanditgesellschaft, par exemple, est appréhendée comme s'il s'agissait d'une société de personnes sujet de droits. Elle est sujet de droit pour la qualification des revenus, le calcul et la genèse du bénéfice³².

Nous voyons aussi que dans les deux cas, le droit fiscal préfère l'appréciation économique à la réalité juridique (dans le sens du droit civil) : dans le cas de la stille Gesellschaft typique, le § 20, al. 1, n°4 EStG passe outre l'existence d'une société sur le plan juridique en retenant pour la qualification des revenus de l'associé occulte seulement le fait que sur le plan économique la société occulte se résume à un prêt rémunéré par une participation aux bénéfices de l'entreprise. Pour la stille Gesellschaft atypique, il en est inversement de même. Économiquement parlant, la société ne se résout pas à un prêt, mais montre toutes les caractéristiques d'une société sauf qu'elle reste (mais c'est un détail peu significatif) couverte par l'entreprise commerciale. Elle est donc traitée comme si cette

³⁰ "qualifiziertes Besitzverhältnis", v. Karsten SCHMIDT, op. cit., p. 1838, 1846

³¹ § 20, art. 1, n°4 EStG : "Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter (...), es sei denn, daß der Gesellschafter (...) als Mitunternehmer anzusehen ist."

³² Bundesfinanzhof, VIII R 42/94 du 26 nov. 1996, in *Bundessteuerblatt*, Teil II, 1998, p. 328 et ss.

couverture n'existait pas. C'est-à-dire que le §15 al. 1, phrase 1, n°2 EStG est appliqué à la stille Gesellschaft atypique comme s'il s'agissait, par exemple, d'une Kommanditgesellschaft. Pour cela, le droit fiscal doit anéantir les différences existant, sur le plan du droit civil, entre une Kommanditgesellschaft et une stille Gesellschaft. Cette dernière, dans sa forme typique qui correspond au droit civil, ne possède pas de patrimoine propre. Elle ne peut et ne doit, par conséquent, dresser de bilan. Mais la société atypique, à cause de sa soumission au §15 al. 1, phrase 1, n°2 EStG en doit dresser un³³. Dans la version atypique, l'apport de l'associé occulte ne figure plus, selon l'appréciation économique, comme dette dans le passif du bilan de l'entreprise associée, mais comme capitaux propres dans le bilan de la stille Gesellschaft. Ce bilan de la stille Gesellschaft doit être dressé par l'entreprise associée. Les paiements perçus par l'associé occulte en contrepartie des services rendus à l'entreprise associée sont pris en compte dans le bilan particulier (Sonderbilanz) de cet associé.

Nous pouvons maintenant, nous aussi, dresser un bilan : celui des différences entre les sociétés typique et atypique. Dans la société typique, l'associé occulte perçoit des revenus de capitaux mobiliers qui sont seulement imposés chez lui lorsqu'ils sont versés (dividendes). Si la société à laquelle il participe est une société de capitaux, celle-ci inscrit la participation dans les dettes au passif de son bilan. Les versements qu'elle effectue au bénéfice de son associé occulte sont déduits de son bénéfice et diminuent la Körperschaftsteuer due par la société de capitaux. Si la société à laquelle participe l'associé occulte est elle-même une société de personnes, le bilan de celle-ci est dressé dans des conditions similaires. Les versements viennent réduire le bénéfice de la société de personnes. Seulement, comme celle-ci n'est pas imposée en son propre nom, c'est l'impôt sur le revenu des associés de la société de personnes qui sera un peu réduit.

Dans la version atypique, la stille Gesellschaft est traitée selon les règles de la Mitunternehmerschaft. Les versements perçus par l'associé occulte ne viennent pas en déduction du bénéfice de la stille Gesellschaft. Chacun de ses associés a des revenus relevant de la catégorie des bénéficiaires commerciaux. Si l'entreprise associée est une société de capitaux, elle ne peut pas déduire les versements perçus par l'associé occulte. Elle est soumise à la Körperschaftsteuer. Si l'entreprise associée est une société de personnes, les bénéficiaires, après une première répartition au niveau de la stille Gesellschaft entre elle et l'associé occulte, sont répartis une deuxième fois entre ses propres associés et imposée chez ceux-ci comme le prévoit le §15 al. 1, phrase 1, n°2 EStG.

SECTION 2 - LE NICHT - MITUNTERNEHMER

³³ maintenant aussi *BFH*, VIII R 42/94 du 26 nov. 1996, in *BStBL*, Teil II, 1998, p.328 et ss. ; Otto H. JACOBS, *Unternehmensbesteuerung und Rechtsform*, p. 311

Nous avons vu que, pour prendre un exemple, le commanditaire dont le rôle et les droits dans la société correspondent à l'image qu'esquisse le droit positif, remplit les conditions requises pour voir en lui un Mitunternehmer dans le sens du paragraphe 15 al. 1, phrase 1, n°2 EStG : il est associé, il prend le risque d'un entrepreneur en partageant les bénéfices et les pertes de la société et il montre de l'initiative entrepreneuriale en utilisant ses droits de commanditaire comme la communication du bilan annuel (§ 166, al. 1 HGB) et aussi son droit de veto (§ 164 HGB). Mais il existe des cas de figures dans lesquelles un commanditaire de droit voit sa position dans la société réduite à un simple investissement : le contrat de société ou une convention entre associés peut prévoir que le commanditaire est exclu de son droit de se faire communiquer le bilan annuel, de son droit de contrôle et de veto (§§ 163, 166 al. 1, 164 HGB) .

Cette situation s'apparente sur le plan économique à celle que nous connaissons déjà: la "typische stille Gesellschaft", la différence étant, sur le plan juridique, que le commanditaire est associé de la KG, pendant que l'associé occulte (der "Stille") n'a pas cette qualité. Le droit fiscal, dans son § 20 al. 1, n° 4 EStG, appréhende celui dont le rôle se réduit à une participation au résultat social en tant qu'investisseur pur. Le dividende qu'il perçoit est qualifié de revenu de la catégorie des capitaux mobiliers (Einküfte aus Kapitalvermögen). On peut en déduire que le droit fiscal allemand fait abstraction du fait que le contribuable soit associé de droit d'une société ou non, et prend uniquement en compte son rôle économique³⁴. Il s'ensuit que les revenus perçus par un associé qui n'a pas la qualité de Mitunternehmer sont à qualifier selon leur ressemblance avec une des sept catégories de revenus existant pour la Einkommensteuer (§ 2 al. 1 EStG) ³⁵. Par conséquent, le mode de calcul et de détermination de l'impôt, comme nous le connaissons du paragraphe 15 al. 1, phrase 1, n°2 EStG ne s'applique plus. Si notre commanditaire privé de tous ses droits sociaux habituels loue un immeuble à la Kommanditgesellschaft, le loyer vient maintenant en déduction du bénéfice social. L'associé perçoit, quant à lui, un revenu foncier (Einküfte aus Vermietung und Verpachtung § 2 al. 1, phrase 1, n° 6 EStG). Cela peut-être avantageux pour les autres associés étant, quant à eux, qualifiés de Mitunternehmer. Ceux-ci payent, en effet, un peu moins d'impôt sur le revenu, le bénéfice social à répartir étant réduit par rapport à l'hypothèse selon laquelle tous les associés sont des Mitunternehmer.

Une autre conséquence est encore remarquable : la société louant un immeuble appartenant à son associé Nicht-Mitunternehmer ne dresse pas le bilan particulier

³⁴ Norbert DAUTZENBERG, Ralf HEYERES, *Die steuerliche Behandlung des nicht-mitunternehmerischen Gesellschafters, Betriebsberater*, 1994, p.903, spéc. 905, 2 -d)

³⁵ Norbert DAUTZENBERG, Ralf HEYERES, op. cit., p.903, spéc. 907

(Sonderbilanz) de cet associé, ce bilan trouvant son fondement juridique dans le § 15 al. 1, phrase 1, n°2 EStG qui, dans ce cas de figure, ne s'applique pas³⁶.

CHAPITRE 2. LES TRAITEMENTS PARTICULIERS EN FRANCE

Parmi les traitements particuliers existant en droit fiscal français nous allons examiner l'imposition de la société en commandite simple (section première) et celui de la société en participation (section 2). Le premier nous intéresse parce qu'il consiste en un régime mixte mettant en application en même temps l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu et parce qu'un régime comparable est inconnu en droit fiscal allemand. Le deuxième cas, celui du traitement de la société en participation, société communément prise pour le pendant de la stille Gesellschaft, retiendra notre attention à cause des différences remarquables tant sur le plan juridique que sur le plan fiscal par rapport à la stille Gesellschaft. Nous allons voir que les différences sur les plans juridique et fiscal coïncident avec une différence dans le rôle économique que joue l'associé occulte selon les deux conceptions respectives de la société en participation et de la stille Gesellschaft.

SECTION PREMIÈRE. L'IMPOSITION DE LA SOCIÉTÉ EN COMMANDITE SIMPLE

Dans la société en commandite simple, deux régimes fiscaux se rencontrent : celui de l'impôt sur les sociétés et celui de l'impôt sur le revenu. Cela est dû au principe en droit fiscal français selon lequel seuls les associés indéfiniment et personnellement responsables des dettes sociales sont soumis à l'impôt sur le revenu. Ce principe connaît un deuxième trait qui tient à ce que l'associé soumis à l'impôt sur le revenu soit connu par l'administration fiscale par son nom et son adresse, art. 206, § 4 in fine du Code général des impôts. Bien que la société en commandite simple puisse opter pour l'impôt sur les sociétés afin d'éviter ce double régime, on doit savoir que selon les modalités de cette option, elle est irrévocable, art. 239, al. 2 Code général des impôts.

La répartition est faite de la manière suivante: l'impôt sur le revenu s'applique à la part des bénéfices correspondant aux droits des commandités dans la société (art. 8 Code général des impôts) et l'impôt sur les sociétés s'applique à la part correspondant aux droits des commanditaires (art. 206, § 4 Code général des impôts). En ce qui concerne, par exemple, les rémunérations perçues par les divers associés pour services rendus à la société, il faut tenir compte du fait qu'au niveau des commandités (impôt sur le revenu) elles ne sont pas déductibles du bénéfice ce qui demande leur réintégration dans le bénéfice social, alors qu'au

³⁶ Norbert DAUTZENBERG, Ralf HEYERES, op. cit., p.903, spéc. 905, 2-e)

niveau des commanditaires (impôt sur les sociétés) elles le sont. L'exemple suivant illustre cela :

Une société en commandite simple est composée des commandités A et B ayant chacun droit à 30% des bénéfices sociaux et des commanditaires C, D et E qui se répartissent les 40% restants. Le calcul de la participation au bénéfice se fait de la manière suivante :

Pour l'impôt sur le revenu :

Bénéfice comptable	100 000	
Rémunérations		
(A : 10 000; B : 30 000)	+ 40 000	non déductibles ; réintégrées
(C : 5 000; D : 10 000)	-----	déductibles ; non réintégrées
(E : 0)		
<hr/>		
Bénéfice fiscal	140 000	
Répartition : A :	$100\,000 \times 30\% + 10\,000 = 40\,000$	
B :	$100\,000 \times 30\% + 30\,000 = 60\,000$	
	<hr/>	
	TOTAL	100 000

Pour l'impôt sur les sociétés :

Bénéfice comptable	100 000	
IS à payer par la société	$100\,000 \times 40\% \times 33\,1/3\% = 13\,333$	

En cas de distribution du bénéfice, A et B recevront chacun 30 000, montant sur lequel ils ne payeront plus d'impôt. C, D et E recevront en somme 40 000; chacun devra payer l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

SECTION 2 - LA SOCIÉTÉ EN PARTICIPATION

La société en participation est, malgré ses différences, le pendant de la stille Gesellschaft. Elle a en commun avec cette dernière qu'elle n'a pas la personnalité morale (v.

art. 1871, al. 1er Code civil), ne peut pas ester en justice et ne possède pas de patrimoine propre³⁷.

Les différences avec la ou plutôt les deux types de la stille Gesellschaft sont néanmoins remarquables allant jusqu'à ce que l'on puisse se demander si la comparaison est encore justifiée. Bien que la pratique française connaisse aussi deux variantes de la société de participation, il ne s'agit pas d'une forme typique et d'une forme atypique, mais d'une société restant secrète et d'une autre étant ostensible. Cela n'a cependant pas de conséquences sur le plan juridique, une société secrète pouvant être révélée à tout moment sans que cela ait d'incidence quelconque³⁸.

A l'opposé de la stille Gesellschaft (typique et atypique), la société en participation peut avoir un objet civil ou un objet commercial³⁹. Pendant que dans la stille Gesellschaft, quelle que soit sa forme, seule l'entreprise commerciale associée agit à l'extérieur, dans la société en participation, "chaque associé contracte en son nom personnel et est seul engagé à l'égard des tiers" (v. art. 1872-1, al. 1 du Code civil). Question patrimoine, faute de personnalité morale, la société en participation ne peut pas en avoir. Mais comme il se doit pour toute société (art. 1832, al. 1er C.civ.), les associés doivent faire un apport. Qu'en devient-il ? L'article 1872 du Code civil donne trois possibilités : la première étant que chaque associé reste propriétaire des biens qu'il met à la disposition de la société (al. 1er), la deuxième que les associés mettent en indivision certains biens (al. 3) et la troisième la convention que l'un des associés est, à l'égard des tiers, propriétaire de tout ou partie des biens qu'il acquiert en vue de la réalisation de l'objet social (al. 4).

Mais c'est indéniablement sur la fonction économique et sur son appréciation par le droit positif qu'il y a le plus de différences entre la stille Gesellschaft et la société en participation. Pendant que pour le droit allemand la fonction typique d'une stille Gesellschaft est la rémunération d'un prêt par une participation au bénéfice de l'entreprise bénéficiaire du prêt, cette situation exclurait notamment l'existence d'une société en participation, en droit français. Celui-ci exige pour l'existence d'une société l'existence de l'affectio societatis. Cette dernière se concrétise par une participation de chaque associé à la marche de l'affaire⁴⁰. Sans immixtion dans l'entreprise de la part du prêteur, on serait en face d'un simple prêt et non d'une société en participation. Pourtant, cette exigence appliquée en droit allemand, on

³⁷ Maurice COZIAN, Alain VIANDIER, Florence DEBOISSY, Droit des sociétés, LITEC, 15^{ème} édition, 2002, n° 1541

³⁸ Maurice COZIAN, Alain VIANDIER, Florence DEBOISSY, op. cit. n° 1542

³⁹ v. art. 1871-1 Code civil : " A moins qu'une organisation différente n'ait été prévue, les rapports entre associés sont régis, en tant que de raison, soit par les dispositions applicables aux sociétés civiles, si la société a un caractère civil, soit, si elle a un caractère commercial, par celles applicables aux sociétés en nom collectif."

⁴⁰ Maurice COZIAN, Alain VIANDIER, Florence DEBOISSY, op. cit. n° 1547

arriverait à une stille Gesellschaft atypique qui n'a plus rien à voir avec le modèle du droit positif (§§ 230 et ss. HGB).

Si l'on considère toujours que la société en participation correspond en droit allemand le mieux à la stille Gesellschaft, c'est certainement dû au fait qu'en la pratique française la société en participation est une société occulte. En dehors de ce point commun (aléatoire, d'ailleurs, car le droit français n'exige pas l'occultisme), on ne constate pas beaucoup de similitudes.

Sur le plan fiscal, il n'y a pas de grand changement par rapport aux autres sociétés de personnes. L'article 8 al. 2 du Code général des impôts dit que sont soumis à l'impôt sur le revenu les membres des sociétés en participation qui sont indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration. L'article 206 § 4 du même code dispose cependant que même à défaut d'option (l'option pour l'impôt sur les sociétés existant, bien entendu, aussi pour la société en participation, article 206, § 3 d) du Code général des impôts), l'impôt sur les sociétés s'applique dans les sociétés en participation à la part des bénéfices correspondant aux droits des associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration. En cas de non-indication, l'article 218 al. 2 du Code général des impôts prévoit que l'impôt sur les sociétés est établi au nom du gérant connu des tiers, cette disposition étant nécessaire dans la mesure où la société en participation n'est pas dotée de la personnalité morale et n'est, par conséquent, pas un sujet fiscal pour le droit français.

La lecture de ces dispositions fiscales nous apprend que la société en participation, si elle est occulte sur le plan juridique, ne l'est jamais pour l'administration fiscale. La non-indication des noms et adresses des associés influe sur le régime d'imposition, mais n'épargne pas l'imposition à la société voire à ses associés.

TITRE 3. DIFFÉRENCES ET SIMILITUDES ENTRE LES SYSTÈMES FRANÇAIS ET ALLEMAND - UNE SYNTHÈSE

Le moins que l'on puisse dire est que ni le système allemand, ni le système français ne sont libres de contradictions. D'ailleurs, qui parle de système doit expliquer ce qu'il entend par là. Nous avons, d'un côté, le droit civil voire le droit des sociétés qui soumet, quant à lui, un type de société à un certain régime, c'est-à-dire à un certain nombre de règles de droit qui érigent les conditions et les effets de telle ou telle forme d'organisation qu'est la société ; et nous avons, d'un autre côté, le droit fiscal qui appréhende souvent à sa façon telle société et la

soumet à un certain traitement fiscal qui respecte plus ou moins les particularités d'une société telles quelles relèvent du droit civil. Si nous parlons ici des contradictions dans un système de droit, nous entendons par là l'ensemble des règles civiles et fiscales. Il en est ainsi des contradictions : quand le droit commercial allemand nie la personnalité morale à la société de personnes, il lui confère néanmoins la faculté d'être sujet de droits et de devoirs, de conclure des contrats en son nom et d'avoir un patrimoine propre. Quand il s'agit d'imposer les bénéfices de la société de personnes, le droit fiscal allemand impose les associés en conséquence du fait que la société de personnes, à défaut de la personnalité morale, ne peut pas être imposée en tant que telle. Si cela semble rigoureux, il n'en est rien, car la société étant "partiellement" reconnue comme sujet de droit ayant un patrimoine propre pourrait aussi bien être imposée comme une société de capitaux.

En ce qui concerne le système français, la société de personnes acquiert la personnalité morale avec son immatriculation au registre du commerce et des sociétés. Mais le droit fiscal passe outre : la société n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés, ce qui serait la conséquence logique de sa personnalité morale⁴¹. Ce sont ses associés qui payent l'impôt sur le revenu à sa place.

	D	F
Droit civil	Société de personnes ≠ Personne morale mais néanmoins sujet de droits	Société de personnes = Personne morale
Droit fiscal	<ul style="list-style-type: none"> - Imposition des associés - "<i>Mitunternehmer</i>" : Trois conditions : <ul style="list-style-type: none"> - associé - risque entrepreneurial (partage des pertes) - initiative entrepreneuriale - Qualification et imposition des revenus : régime unique, § 15, art. 1, al. 1, n°2 EStG 	<ul style="list-style-type: none"> - Imposition des associés (en règle générale) - Associé personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés : imposition selon l'IS, art. 238 bis K-I. du Code général des impôts - Associé personne physique : 4 subdivisions : <ol style="list-style-type: none"> 1. droits et parts inscrits à l'actif d'une entreprise (individuelle) : art. 238 bis k-I. du Code général des impôts. 2. associé exerçant sa profession dans le cadre de la société : art. 151 nonies Code général des impôts : déduction des intérêts d'emprunt exposés pour l'acquisition de la part sociale. 3. associé ou un membre de son foyer fiscal participe d'une façon personnelle, continue et directe à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité (notamment le gérant) : déduction des déficits (peut se recouper avec le n°2). 4. associé simple : n'a pas les possibilités des n° 2 et 3 - Qualification et imposition des revenus: <ol style="list-style-type: none"> 1. v. ci-dessus : selon l'activité de

⁴¹ Patrick SERLOOTEN, Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes, JCP éd. entreprise, 1999, p. 1477

		l'associé 2, 3 et 4 selon l'activité de la société - Imposition de la société et des associés pour la société en commandite simple
--	--	--

Le régime fiscal allemand a l'avantage de l'unicité. Il prévoit un traitement égal de tous les associés, pendant que le droit fiscal français fait quatre subdivisions. Il paraît aussi longuement avantageux là où un associé n'exerce pas sa profession dans la société ou n'accomplit pas d'actes nécessaires à l'activité de la société, c'est-à-dire la gérance selon l'image que nous donne le texte même.

On peut dire que le régime allemand correspond largement au régime français de l'associé exerçant sa profession (ou même la gérance) dans la société et ce, en ce qui concerne la qualification des revenus (selon l'activité de la société) de l'associé et surtout les possibilités de déduction. L'associé-investisseur aurait sous le régime allemand les mêmes possibilités de déduction que l'associé-gérant, par exemple . En droit allemand, il est, en règle générale, suffisant qu'un associé exerce ses droits d'associé dans la société.

Une autre différence est le traitement fiscal en France de la société en commandite simple. En Allemagne, les commanditaires sont également imposés comme "Mitunternehmer" s'ils remplissent les conditions de la "Mitunternehmerschaft".

Le point commun des deux systèmes est que l'on veut traiter fiscalement les associés d'une société de personnes comme on traite les exploitants individuels. Peu importe donc qu'en France la société de personnes, à l'exception de la société en participation, ait la personnalité morale et qu'en Allemagne elle n'en soit pas dotée mais soit, tout de même, sujet de droit. Dans les deux systèmes on passe, chaque fois, outre les obstacles respectifs afin d'atteindre cet objectif.

DEUXIÈME PARTIE. LES RÉPERCUSSIONS DU DROIT INTERNE SUR L'APPLICATION DE LA CONVENTION FRANCO-ALLEMANDE

Quand les administrations fiscales et les juridictions des deux côtés du Rhin ont à appliquer la convention franco-allemande, elles ont beau se dire qu'il s'agit d'un Traité international qui demande une interprétation autonome, c'est-à-dire une lecture qui respecte le Traité comme source de droit sans avoir recours au droit interne, elles ne parviennent jamais à se défaire complètement de leurs racines ancrées dans le droit interne. Le risque qui

en découle est une application différente des deux côtés de la frontière avec pour résultat, par exemple, que, pour s'en tenir à notre sujet, une société de personnes soit éligible aux droits de la convention aux yeux d'un État, mais pas aux yeux de l'autre.

Par contre, on ne peut pas faire l'impasse sur les règles de territorialité et de conflits de lois des droits internes, règles par lesquelles chacun des deux États s'attribue le droit d'imposer voire d'éviter une double imposition en dehors de toute convention fiscale. Ces règles sont en effet à l'origine des éventuelles doubles impositions sans quoi aucune convention fiscale ne serait nécessaire. L'interprétation de ces règles du droit interne peut même aller jusqu'à faire échec à une convention fiscale comme nous allons le voir en étudiant la position de l'administration française.

C'est pourquoi nous exposerons les règles de territorialité et de conflits de lois existant en Allemagne et en France (titre premier), avant de nous intéresser plus précisément à la convention franco-allemande elle-même (titre 2).

TITRE PREMIER. LES RÈGLES DE TERRITORIALITÉ ET DE CONFLITS DE LOIS EN DROIT INTERNE

Ce sont , en première ligne, les droits internes qui sont à l'origine des doubles impositions de par leurs règles d'imposition. Par exemple, le principe de l'imposition d'une personne avec l'ensemble de ses revenus - on parle aussi du "revenu mondial" ("Welteinkommen") - fait ainsi qu'un revenu de source française est imposable en Allemagne lorsqu'il est perçu par un résident allemand. Pour la présente étude, nous entendrons par "règles de territorialité" les dispositions en droit interne fiscal par lesquelles un État, en l'occurrence la France et l'Allemagne, s'attribue le droit d'imposer un élément de revenu. Ce droit d'imposition est, en ce qui concerne ces deux États, toujours lié à un critère de territorialité, s'agit-il de la résidence de l'assujetti ou bien du territoire sur lequel un revenu prend sa source. Cela justifie l'emploi de la notion de territorialité⁴² .

Une double imposition ne peut naître que si les deux États s'attribuent chacun le droit d'imposer deux personnes différentes sur le même élément de revenu ou d'imposer chacun

⁴² Son emploi n'est, bien entendu, pas à confondre avec le dit "principe de territorialité" en droit fiscal français. Il n'est pas non plus identique avec l'acception de ce terme en droit international privé où il est entendu comme un principe de solution de conflits de lois, voire Gérard CORNU, Vocabulaire juridique, Association Henri Capitant, Quadriga / PUF, 3^e éd., avril 2002, "Territorialité", n° 3.

une même personne sur un certain élément de revenu⁴³. En ces cas, le droit interne d'un État peut prévoir des moyens pour éviter la double imposition, comme le droit fiscal allemand le fait, par exemple. Les règles du droit interne ayant pour but d'éviter les doubles impositions sont appelées, pour la présente étude, les "règles de conflits de lois", sachant que cette notion est, en règle générale, réservée en droit civil international aux dispositions qui résolvent un problème naissant du fait qu'une question de droit présente des liens avec plusieurs ordres juridiques par le choix de la loi qui lui sera ensuite applicable⁴⁴. Si les dispositions, notamment en droit fiscal allemand, ne sont pas des règles de conflits de lois en ce sens qu'elles n'opèrent pas un choix par rapport à la loi appelée à résoudre la question, elles ont néanmoins pour mission de résoudre le problème de la double imposition, problème naissant du fait que deux États s'attribuent le droit d'imposition. Cela justifie, à nos yeux, l'emploi de la notion de règles de conflits de lois.

Nous examinerons lesdites règles d'abord en droit interne allemand (chapitre premier) et ensuite en droit interne français (chapitre deux).

CHAPITRE PREMIER. LE DROIT INTERNE ALLEMAND

Le droit positif allemand fait la différence dans le § 1, al. 1er et al. 4 EStG entre des personnes physiques qui sont assujetties à l'impôt en Allemagne avec leur revenu mondial ("unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen") et celles qui sont seulement assujetties avec leur revenu de source allemande ("beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen"). Le critère à l'aide duquel la loi fait la séparation entre les deux camps est le domicile ("Wohnsitz") voire le lieu de séjour habituel ("gewöhnlicher Aufenthalt").

Les personnes du premier groupe, que nous allons par la suite appeler les résidents allemands, ont leur domicile ou au moins leur lieu de séjour habituel sur le territoire allemand, les personnes du deuxième groupe l'ont ailleurs.

Les associés d'une société de personnes de droit allemand qui ont leur domicile en France relèvent, alors, de la deuxième catégorie ("beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen"). Si l'associé est une société de capitaux, le même principe s'applique (§§ 1 et 2 KStG), le critère étant cette fois le lieu du siège social voire celui de la direction effective.

⁴³ Dans le premier cas, on parle de double imposition économique, dans le deuxième de double imposition juridique, voir Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 5^e éd., 2001, n^{os} 402 et 409.

⁴⁴ Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, Quadriga / PUF, 3^e éd., avril 2002, "Conflit de lois", n^o 1, 2

Nous traiterons d'abord l'imposition des associés non-résidents allemands avec leurs revenus de source allemande (section première) et ensuite l'imposition des associés résidents allemands avec leur revenus de source étrangère (section 2).

SECTION PREMIÈRE. L'IMPOSITION DES ASSOCIÉS NON-RÉSIDENTS ALLEMANDS AVEC LEURS REVENUS DE SOURCE ALLEMANDE

Afin de déterminer les revenus de source allemande, la loi fait appel dans le § 49, al. 1, n°2, lit. a) EStG à l'existence d'un établissement stable. La loi dispose que sont revenus de source allemande les revenus commerciaux d'une entreprise ayant un établissement stable sur le territoire allemand⁴⁵. Une définition de la notion d'établissement stable est donnée par le § 12 Abgabenordnung (AO). Nous devons retenir que le § 49, al. 1, n°2, lit. a) EStG renvoie au § 15 EStG, ce qui veut dire que le principe de la Mitunternehmerschaft trouve application comme si l'associé étranger était un résident allemand.

Important est le contenu du § 49, al. 2 EStG⁴⁶ selon lequel des caractéristiques d'imposition étant données dans l'Etat de résidence de l'associé sont écartées, au cas où leur prise en compte ferait échec à l'alinéa 1er, c'est-à-dire à l'imposition des revenus de source allemande. C'est, par exemple, le cas d'une société de personnes étrangère qui perçoit des redevances pour l'utilisation d'un brevet de la part d'une entreprise allemande sans avoir, en même temps, d'établissement stable en Allemagne. Les revenus de source allemande de cette société de personnes qui, pour notre exemple, poursuit un objectif commercial, ne peuvent être qualifiés de commerciaux selon le § 49, al. 1, n°2, lit. a) EStG car la société ne dispose pas d'un établissement stable en Allemagne.

En revanche, celle-ci perçoit un revenu de location d'un droit selon le § 49, al. 1, n°6 EStG ("Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung"). Il faut savoir qu'en droit fiscal allemand, la qualification d'un revenu de location ("Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung") est subsidiaire par rapport à celle des revenus commerciaux. Au cas où le revenu de location d'un droit est attaché à une activité industrielle et commerciale, ce revenu sera qualifié de commercial (§ 21, al. 3 EStG). Par conséquent, le revenu de location d'un brevet ne serait, dans notre exemple, pas imposable en Allemagne faute d'un établissement

⁴⁵ § 49, al. 1, n°2, lit. a) EStG : "Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1, Abs. 4) sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§15 bis 17), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist".

⁴⁶ § 49, al. 2 EStG : "Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bleiben außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten."

stable. C'est justement ici que le § 49, al. 2 EStG entre en jeu en permettant la mise à l'écart du fait que la société de capitaux étrangère poursuit un but commercial et en rendant inopérant le jeu de subsidiarité précité. Les revenus de location d'un brevet pourront, du coup, être qualifiés en tant que tels et ils seront imposables en Allemagne. Ce mécanisme est appelé "isolierte Betrachtungsweise", mode de qualification isolée, car on qualifie un revenu qui est normalement subsidiaire par rapport à un autre revenu ("Nebeneinkunftsarten") isolément, c'est-à-dire en faisant abstraction de son caractère subsidiaire.

SECTION 2. L'IMPOSITION DES ASSOCIÉS RÉSIDENTS ALLEMANDS AVEC LEURS REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE

Le § 1, al. 1er EStG dit que les personnes physiques ayant leur domicile (Wohnsitz) ou leur lieu de séjour habituel sur le territoire allemand sont imposables en Allemagne avec la totalité de leurs revenus ("unbeschränkt steuerpflichtig"). Un texte qui disposerait que les revenus de source étrangère que perçoit un résident allemand sont imposables en Allemagne n'est donc pas nécessaire. C'est pourquoi la loi dans son § 34 c, al. 1, phrase 1ère EStG contient en revanche une règle d'imputation sur l'impôt sur le revenu allemand (Einkommensteuer) de l'impôt sur le revenu payé à l'étranger.

Le § 34 c, al. 1, phrase 2 EStG fixe la méthode d'imputation. Restent à définir les revenus de source étrangère. C'est le § 34 d EStG qui le fait en disposant dans son n° 2, pour le cas qui nous intéresse le plus, que sont revenus de source étrangère les revenus commerciaux générés par un établissement stable installé à l'étranger.

On observe que le droit interne allemand fait régulièrement usage d'un mécanisme de rattachement d'un revenu à un établissement stable lorsqu'il s'agit de l'imposition d'un revenu perçu par un non-résident allemand sur le territoire allemand ou bien de l'imposition d'un revenu perçu par un résident allemand à l'étranger.

En ce qui concerne l'imputation de l'impôt sur le revenu payé à l'étranger, selon le § 34 c, al. 1, phrase 3 EStG, cet impôt est seulement imputable dans la mesure où il correspond à la période pour laquelle les revenus sont imposés en Allemagne⁴⁷. C'est-à-dire que, premièrement, le contribuable doit avoir perçu un revenu qui est imposé en Allemagne, deuxièmement, il doit avoir payé un impôt sur ce revenu à l'étranger. Ce, cependant, indifféremment du fait s'il a payé cet impôt il y a longtemps ou s'il l'a payé pendant la même période que l'impôt allemand. Si un résident allemand a, par exemple, payé l'impôt sur le

⁴⁷ § 34c, al. 1, phrase 3 EStG : "Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen"

revenu français en 1999 pour un revenu qu'il percevra effectivement seulement en 2001 et s'il est imposé sur ce revenu en Allemagne en 2002, l'impôt payé en France en 1999 y est imputable. Par contre, si l'Etat français imposait ce même revenu seulement en 2003, l'imputation sur l'impôt sur le revenu allemand moyennant une rectification ne serait plus possible. L'impôt étranger doit avoir préalablement été payé pour être imputable⁴⁸.

La condition de la "perception" du revenu doit faire l'objet d'une lecture large dans le cadre où la règle s'applique à une société de personnes dont les bénéficiaires sont imposés, en Allemagne et en France, au moment de leur réalisation au niveau de la société indépendamment de leur distribution aux associés. Le bénéfice perçu en France par un associé résident allemand en 1999 sera normalement imposé par les deux Etats pour cette même année, le seul risque étant que, dans notre exemple, la France impose les bénéfices une ou plusieurs années après leur imposition par l'Allemagne.

Par ailleurs, le principe du § 49, al. 2 EStG (isolierte Betrachtungsweise) que nous avons évoqué précédemment lors de l'étude de l'imposition des résidents étrangers sur leurs revenus de source allemande fait résurgence dans le § 34 d, n° 2, lit. a) EStG⁴⁹. Le principe du § 49, al. 2 EStG est cette fois appliqué à l'inverse. Au lieu de rendre possible une imposition de revenus de source allemande en Allemagne, le § 34 d, n° 2, lit. a) EStG rend imputable en Allemagne l'impôt payé à l'étranger sur un revenu de source étrangère afin d'éviter une double imposition. Pour cela, au lieu d'écarter des caractéristiques d'imposition données à l'étranger, de telles caractéristiques données en droit interne allemand sont éclipsées.

Prenons pour exemple une société commerciale allemande n'ayant pas d'établissement stable en France et qui loue un brevet à une entreprise française. La société allemande sera imposée en France en raison de ce revenu de source française selon les articles 4 A, al. 2 et 164 B-I, lit. d) ainsi que 92, § 2, 3° du Code général des impôts. Selon le droit interne allemand, la société commerciale n'a que des revenus commerciaux, qu'ils soient de source allemande ou étrangère. L'impôt payé en France sur ces revenus ne serait imputable sur l'impôt sur le revenu allemand que si ce revenu était rattachable à un établissement stable dont la société dispose en France. À défaut d'un tel établissement, il n'est pas imputable, ce qui entraîne la double imposition, les résidents allemands étant imposés en Allemagne avec leur revenu mondial. Le § 34 d, n° 2, lit. a) EStG évite cela en rattachant aux revenus commerciaux les revenus subsidiaires énumérés aux numéros 3, 4, 6, 7 et 8 lit. c) du même

⁴⁸ Otto H. JACOBS *Internationale Unternehmensbesteuerung : Deutsche Investitionen im Ausland; ausländische Investitionen im Inland*, C.H. Beck, München, 2002, p. 41 - 42

⁴⁹ Otto H. JACOBS, op. précit. p. 43

paragraphe⁵⁰ . C'est-à-dire que le revenu de source française est qualifié de revenu de location selon le § 34 d n° 7 (“Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung”) en faisant abstraction de la subsidiarité d'une telle qualification en cas d'activité industrielle ou commerciale de la société. Ensuite, il est considéré comme un revenu commercial de source étrangère même en l'absence d'un établissement stable.

Selon le § 2 Abgabenordnung (AO), les conventions conclues avec d'autres Etats priment le droit interne. Dans le cadre de la convention fiscale franco-allemande, c'est donc la définition de l'établissement stable donnée par la convention et non celle du § 12 AO que doit appliquer l'administration allemande. Quand la convention franco-allemande prévoit, comme dans son article 20, § 1, lit. c), la méthode d'imputation de l'impôt payé en France sur celui dû en Allemagne, le § 34 c, al. 6, phrase 2 EStG renvoie à la disposition du § 34 c, al. 1 phrases 2 et 3 et al. 2 EStG. Le § 34 c, al. 6 phrase 3 EStG va encore plus loin en disposant que les alinéas premier et 2 trouvent application dans le cadre d'une convention, lorsque cette dernière ne sait pas éviter la double imposition et lorsque l'impôt payé à l'étranger ne fait pas objet de la convention. Le droit interne allemand a donc, dans le § 34 c EStG, toute une panoplie de mesures afin d'éviter, en tous cas, une double imposition.

CHAPITRE DEUX. LE DROIT INTERNE FRANÇAIS

Comme le droit allemand, le droit français connaît, en matière d'impôt sur le revenu, l'imposition des personnes ayant leur domicile fiscal en France avec l'ensemble de leurs revenus (revenu mondial) et l'imposition des non-résidents avec leurs seuls revenus de source française⁵¹ .

Nous exposerons donc, comme au chapitre premier, d'abord l'imposition des associés résidents français avec leurs revenus de source étrangère (section première) et ensuite l'imposition des associés non-résidents français avec leurs revenus de source française (section 2).

⁵⁰ § 34 d, n° 2, lit. a EStG : “Ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 bis 5 sind (2.) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§15 und 16), (a)) die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte (...) erzielt werden, und Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7, und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören”.

⁵¹ Art. 4 A Code général des impôts : “Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française.”

SECTION PREMIÈRE. L'IMPOSITION DES ASSOCIÉS RÉSIDENTS FRANÇAIS AVEC LEURS REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE

Outre les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal, celles qui exercent dans l'Etat français une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité est exercée à titre accessoire, et celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France, selon l'article 4 B du Code général des impôts.

Une personne est donc plus facilement résident fiscal de la France que de l'Allemagne, où seuls le domicile et le séjour habituel sont constitutifs de l'imposition avec le revenu mondial. En effet, un associé d'une société de personnes qui a son seul lieu d'exploitation en France, tandis que lui-même a son domicile en Allemagne, risque d'être considéré par l'administration fiscale française comme résident fiscal français quand il s'avère que l'exploitation de la société représente son centre d'intérêts économiques. Il risque, par conséquent, d'être imposé dans les deux Etats avec l'ensemble de ses revenus.

Le droit fiscal français ne prévoit pas d'instruments semblables à ceux existant en droit allemand pour éviter une double imposition. La méthode d'imputation de l'impôt sur le revenu payé à l'étranger sur l'impôt sur le revenu français (crédit d'impôt) n'est notamment possible que si une convention le prévoit⁵². En dehors d'une telle convention, l'impôt sur les revenus de source étrangère payé à l'étranger ne vient qu'en déduction du revenu mondial brut dans le cadre de l'article 13-1 du Code général des impôts pour l'application duquel il est considéré comme étant effectué en vue de l'acquisition et de la conservation de ces revenus étrangers. Une personne ayant des revenus de source française à hauteur de 200 et des revenus de source étrangère à hauteur de 100 et qui paye un impôt de 30 à l'étranger se trouvera donc imposée en France sur la base de $200 + (100 - 30) = 270$. Dans cet exemple il y aura une double imposition concernant le revenu de source étrangère à hauteur de 70.

En ce qui concerne le cas d'une société de capitaux ayant son siège social sur le territoire français qui est associé d'une société de personnes ayant, quant à elle, des revenus de source étrangère, le droit français, par rapport au droit allemand, réserve une petite particularité aux sociétés de capitaux. Selon l'article 209-I du Code général des impôts, les bénéfices d'une telle société sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions. L'article 238 bis K-I du Code général des impôts ne change rien à cela en disposant que

⁵² Bruno GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, op. cit., n°425 a

lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés est l'associé d'une société de personnes, la part de bénéfice correspondant à ses droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par elle. L'article 209-I du Code général des impôts fait notamment partie des règles applicables au bénéfice réalisé par une société de capitaux. À défaut d'une convention fiscale attribuant le droit d'imposition à la France, la société de capitaux associée d'une société de personnes n'est imposable en France qu'avec les bénéfices que la société de personnes réalise en France⁵³ . La part des bénéfices de la société de personnes réalisée à l'étranger et correspondant aux droits de l'associé société de capitaux n'est, par conséquent, pas imposable en France. Ce cas rejoint celui dans lequel la société de capitaux réalise des bénéfices à l'étranger sans passer par l'intermédiaire d'une société de personnes. Le principe de territorialité des sociétés de capitaux est maintenu.

SECTION DEUX. L'IMPOSITION DES ASSOCIÉS NON-RÉSIDENTS FRANÇAIS AVEC LEURS REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE

Il convient de distinguer entre la lettre de la loi et la position de l'administration française, celle-ci ayant pour résultat d'imposer un associé non-résident à cause de sa seule participation dans la société. Nous récapitulerons, par conséquent, le droit positif (paragraphe premier) avant de nous pencher sur la position qu'a fait sienne l'administration fiscale (paragraphe 2).

Paragraphe premier. Le droit positif

Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France y sont imposables avec leurs seuls revenus de source française selon l'article 4 A, al. 2 du Code général des impôts. Les revenus de source française de ces personnes sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France selon l'article 164 A du Code général des impôts. Sont considérés comme revenus de source française, entre autres, les revenus d'exploitations sises en France et les revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées en France ou d'opérations de caractère lucratif au sens de l'article 92 et réalisées en France selon l'article 164 B-I du Code général des impôts. L'activité, voire l'exploitation doit, donc, avoir lieu sur le territoire français pour que les revenus que cette activité génère puissent être imposés en France. La France s'attribue, de surplus, le droit d'imposer tous revenus dont l'imposition lui est attribuée par

⁵³ Bruno GOUTHÈRE, Les impôts dans les affaires internationales, op. cit., n°1211

une convention internationale relative aux doubles impositions, même si le droit interne ne lui donne pas de base juridique ou s’y oppose (!). Ceci étant posé dans les articles 4 bis, 2°, et 165 bis du Code général des impôts dont le dernier dit que “nonobstant toute disposition contraire du présent code, sont passibles en France de l’impôt sur le revenu tous revenus dont l’imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions”.

Si le droit fiscal français fait relativement peu, pour ne pas dire rien, pour éviter, en dehors de toute convention, une double imposition, il fait alors tout pour, dans le cadre d’une convention, éviter une non-imposition.

Paragraphe deux. La position de l’administration française

Avant de nous intéresser à son fondement, commençons par les effets de la position de l’administration française et de ceux qui la partagent. Un des effets consiste en ce qu’un associé non-résident français d’une société de personnes, qui réalise des bénéfices imposables en France, est lui-même imposable en France uniquement à cause de sa participation dans la société. C’est-à-dire que le seul fait d’être associé d’une telle société conduit à l’imposition de l’associé en France ! Après tout ce que nous avons étudié concernant le droit positif français, cette position est pour le moins surprenante.

La position de l’administration française tient à la discussion qui tourne autour de la question de savoir si la société de personnes de droit français étant, en règle générale, dotée de la personnalité morale a, oui ou non, une “personnalité fiscale” ou si elle est, au contraire, fiscalement “transparente”. Nous ne prendrons pas part au débat sur les notions de “translucidité” ou de “semi-transparence” de ces sociétés, toutes ces notions visant à décrire l’entre-deux dans lequel se trouve la société de personnes, c’est-à-dire le fait qu’elle est sur le plan juridique une personne morale, quand, sur le plan fiscal, ce sont ses associés qui sont imposés. Si l’on qualifie, parfois, les sociétés de personnes n’ayant pas opté pour l’impôt sur les sociétés de “semi-transparentes⁵⁴”, c’est parce qu’on veut rendre compte du fait que la société, par exemple, pour le calcul du bénéfice ou la qualification du revenu d’un associé, n’est pas éclipsée. L’emploi de cette notion se fait donc dans un souci de précision. Mais ce qui est chez l’un la “semi-transparence” est pour l’autre la “translucidité⁵⁵”. Nous allons, pour éviter toute incertitude, nous baser sur la distinction telle qu’elle est faite par le comité

⁵⁴ Maurice COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, op. cit., n° 1032

⁵⁵ Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., n° 1202

fiscal de l'OCDE. De la sorte, trois notions nous suffiront : la transparence, l'opacité et la personnalité fiscale.

Dans un schéma classique, le comité fiscal de l'OCDE fait la répartition entre des Etats qui traitent les sociétés de personnes comme des entités transparentes et imposent les associés sur leurs parts dans le revenu de la société et non pas la société elle-même, et d'autres États traitant les sociétés de personnes comme des entités imposables et les imposant sur leurs bénéfices comme s'il s'agissait de sociétés par actions⁵⁶. Il y a transparence contre opacité...

On est tenté de dire que la France traite les sociétés de personnes comme des entités transparentes, l'article 8 du Code général des impôts disposant que les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. L'article 8 emploie pratiquement les mêmes mots que la définition donnée par l'OCDE.

Quand une société de personnes opte pour l'impôt sur les sociétés, elle est imposée comme une société par actions selon l'expression de l'OCDE. Le droit positif français, semble-t-il, disposerait donc des deux régimes à la fois, mais bien distincts l'un de l'autre.

L'administration, quant à elle, s'appuie sur une autre lecture de l'article 8 du Code général des impôts que celle que nous connaissons et qui veut que ledit article fasse transiter les bénéfices de la société à travers celle-ci jusqu'aux associés qui sont alors imposés. Cette lecture différente ne nie pas la personnalité fiscale à la société. Cela dit, elle soutient qu'à la personnalité morale, sur le plan juridique, correspond la personnalité fiscale, sur le plan fiscal. La société étant elle-même sujet fiscal, elle aurait la personnalité fiscale. On ne devrait voir, en particulier dans la lecture de l'article 8 du Code général des impôts, qu'une modalité de recouvrement⁵⁷. L'impôt serait dû par la société de personnes mais payé et recouvré auprès des associés. La conséquence qui en découle pour l'associé non-résident est que celui-ci est redevable de l'impôt en France à partir du moment où la société de personnes y est imposable. On peut déjà dire ici, mais on y reviendra plus tard, que cette interprétation fait échec à toute convention fiscale. L'imposition de la société de personnes étant, dès lors, une affaire franco-française, l'imposition d'un associé non-résident n'étant plus une imposition de ce dernier, mais une simple question de recouvrement.

⁵⁶ OCDE, op. cit., n° 19

⁵⁷ Bruno GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, op. cit., n° 1213

La position de l'administration ne peut, eu égard au droit positif français, qu'étonner. L'interprétation différente de l'article 8 du Code général des impôts vue isolément peut, à la limite, trouver ses adhérents. Elle peut être comprise comme un bel essai de mettre en concordance droit commercial et droit fiscal en ce qui concerne la personnalité de la société de personnes. Nous avons remarqué précédemment que la suite logique à la personnalité morale aurait été, si l'on parle en seuls termes de personnalité et si l'on néglige le souhait du législateur de mettre à pied d'égalité exploitant individuel et associé d'une société de personnes, d'imposer la société de personnes comme une société de capitaux. Mais cela demanderait une réforme législative, car le droit positif ne le permet pas.

Le droit positif ne permet pas l'interprétation de l'article 8 en tant que modalité de recouvrement. Une telle lecture du texte se heurte à la structure du droit positif français. Dire que l'article 8 se réduit à une modalité de recouvrement de l'impôt dû par la société ne serait cohérent que dans la mesure où la société serait imposée selon un régime d'imposition des sociétés. Le seul impôt dû par les sociétés étant l'impôt sur les sociétés fixé à l'article 206 du Code général des impôts, ledit impôt sur les sociétés devrait, dans cette hypothèse, être recouvré auprès des associés de la société de personnes. Cela n'est pourtant pas le cas, l'article 8 posant sans ambiguïté que les associés sont soumis à l'impôt sur le revenu et ne paient pas l'impôt sur les sociétés. Ainsi, le fait que les mêmes sociétés qui sont évoquées dans l'article 8 peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, option prévue par l'article 206-3 du Code général des impôts, n'est pas conciliable avec l'interprétation différente de l'article 8 car une telle option n'aurait pas de sens pour une société de personnes déjà et toujours soumise à l'impôt sur les sociétés. Les pourfendeurs de la personnalité fiscale de la société de personnes ne pourront pas non plus soutenir que la société serait, avant l'option, soumise à l'impôt sur le revenu en tant que personne, car l'impôt sur le revenu touche uniquement les personnes physiques selon l'article 1er du Code général des impôts.

L'interprétation faite par l'administration est, d'ailleurs, défailante notamment dans le cœur de son argumentation qui tient à ce que la société de personnes soit le seul sujet fiscal et les associés de simples contribuables ayant le seul rôle de payer l'impôt de la société. Si l'on proclame que la société est assujettie à l'impôt, comment explique-t-on le jeu des articles 8, 151 nonies et 13 du Code général des impôts que nous avons explicité plus haut et selon lesquels l'associé exerçant sa profession dans le cadre de la société a le droit de déduire de sa part dans le bénéfice ses frais d'acquisition de la part sociale ? Cela s'explique uniquement par le fait que c'est l'associé qui est, pour l'imposition (!) des bénéfices générés par une société de personnes, le sujet fiscal et non pas la société.

Un autre dysfonctionnement est à relever et nous concluons notre tirade : l'article 238 bis K-I du Code général des impôts répartit l'imposition selon l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés suivant la qualité de l'associé. L'administration elle-même respecte la qualité de l'associé quand elle applique le principe de la territorialité de l'article 209-I du Code général des impôts à un associé passible de l'impôt sur les sociétés, ce que nous avons vu plus haut. Dans la mesure où elle considère que la société de personnes est elle-même imposée, elle ne pourra pas respecter un tel principe sans se contredire. Mais le paroxysme de la contradiction est atteint quand on essaie d'appliquer cette interprétation à une société de personnes de droit français dont un associé est une société de capitaux étrangère. La société étrangère serait, cela au moins est sûr, imposée en France. Mais avec quels revenus et sur quel impôt ? Selon l'article 238 bis K-I en combinaison avec l'article 209-I du Code général des impôts avec ses seuls revenus de source française et sur l'impôt sur les sociétés ? Ce ne serait pas respecter la personnalité fiscale de la société de personnes. Celle-ci étant résident fiscal français, elle devrait être imposée avec son revenu mondial. Si, dans notre exemple, la société de personnes perçoit des revenus dans un Etat tiers, la société de capitaux étrangère devrait être imposée en France également sur sa part dans les bénéfices perçus dans cet Etat. Ce qui fait, évidemment, violence au principe de territorialité en matière d'impôt sur les sociétés.

C'est un cercle vicieux. La difficulté vient de ce que l'on se trouve, tout d'abord, dans l'impossibilité de dire de quel impôt, impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés, la société de personnes est redevable, or elle devrait être, ayant la personne fiscale, redevable d'un impôt. L'article 8 ne parle que des associés - eux imposés à l'impôt sur le revenu - et l'article 238 bis K-I en fait de même à sa façon. Il en ressort que la position de l'administration est erronée.

Le malentendu vient du fait qu'une société de personnes peut être sujet fiscal pour la détermination du bénéfice, entre autres, sans être sujet fiscal pour l'imposition et sans avoir la personnalité fiscale. Exemple : le droit allemand.

TITRE 2 . LA CONVENTION FRANCO-ALLEMANDE

La "convention entre la République Fédérale d'Allemagne et la République Française en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contributions des patentes et de contributions foncières" a été conclue le 21 juillet 1959 et modifiée par les avenants du 9 juin 1969 et du 28 septembre 1989. Elle est donc antérieure à

la convention modèle de l'OCDE dont la première date de 1963. La convention franco-allemande n'est donc pas calquée sur le modèle de l'OCDE. Les commentaires et réflexions portant sur cette dernière ne sont, par conséquent, pas applicables, au moins pas sans restrictions, à la convention franco-allemande.

La plupart de publications et commentaires se réfèrent aujourd'hui à la convention modèle, ce qui fait que l'interprétation de celle-ci est devenue, en quelque sorte, un standard. C'est-à-dire que certaines interprétations - en soi parfaitement valables pour la convention modèle et les conventions en ayant repris, à leur tour, le modèle - ont tendance à se généraliser comme c'est le cas pour la question de savoir à quel État appartient l'entreprise d'une société de personnes. L'entreprise partage, en ce qui concerne la convention modèle, la nationalité des associés de la société de personnes. Une telle interprétation est nécessaire pour protéger les associés d'une société de personnes contre les doubles impositions et pour que la convention modèle puisse atteindre son objectif. Comme la convention modèle joue un rôle prépondérant dans la littérature juridique, le risque de la généralisation est tel que l'on applique ladite interprétation également dans le cadre d'une convention dont le texte diffère de celui du modèle.

Le texte de la convention franco-allemande se distingue de celui de la convention modèle de la sorte que l'interprétation selon laquelle la société de personnes partage la nationalité de ses associés n'est pas nécessaire pour garantir l'objectif de la convention. Dans la convention franco-allemande la société de personnes est un résident de l'État dans lequel se trouve son siège de direction voire son siège de direction effective.

Nous allons, dans un premier temps, analyser l'articulation de la convention franco-allemande (chapitre premier) et, dans un deuxième temps, examiner si la France et l'Allemagne interprètent la convention de la même façon que nous ou, au moins, si elles sont susceptibles de la lire ainsi (chapitre 2).

CHAPITRE PREMIER. L'ARTICULATION DE LA CONVENTION

La convention fiscale franco-allemande suit un principe directeur qui est le suivant : un élément de revenu que perçoit un résident de l'un des deux États contractants est imposable dans cet État - l'État de la résidence (État R) - à moins que cet élément de revenu ne soit pas perçu dans l'autre État - l'État de la source (État S) - par l'intermédiaire d'un établissement stable (ES). Ledit principe s'applique aussi bien aux bénéficiaires industriels et

commerciaux (article 4, § 1 de la convention) qu'aux intérêts (article 10) et redevances (article 15, §§ 1 et 5). Seule l'existence d'un établissement stable dans l'Etat de la source confère à celui-ci le droit d'imposer un élément de revenu, selon la convention. L'importance de l'établissement stable est encore soulignée dans l'article 4, § 3 pour les sociétés de personnes. Ce dernier dit que "les participations d'un associé aux bénéfices d'une entreprise constituée sous forme de société de droit civil, de société en nom collectif ou de société en commandite simple ainsi que les participations aux bénéfices d'une "société de fait", d'une "association en participation" ou d'une "société civile" de droit français ne sont imposables que dans l'Etat où l'entreprise en question a un établissement stable, mais en proportion seulement des droits de cet associé dans les bénéfices dudit établissement". Pareille règle n'existe pas dans la convention modèle de l'OCDE dont la première date de 1963.. Ainsi, une disposition telle l'article 2, § 4, al. c) ne figure pas dans la convention modèle. Nous devons, par conséquent, nous demander quel est le rôle de ces dispositions et notamment si elles sont à l'origine d'une différence de fond par rapport à la convention modèle de l'OCDE.

Afin de pouvoir répondre à cette question, nous allons effectuer une analyse littérale de l'articulation de la convention franco-allemande en partant de son article 4, § 1. Pour une meilleure orientation, nous proposons le schéma suivant :

Avant de faire l'application de ces dispositions à un cas précis, quelques remarques : le § 1 de l'article 4 ne parle que des opérations commerciales. Le contexte de la convention laisse entendre que sont mentionnées aussi les opérations industrielles et artisanales. Il suffit de rapprocher l'article 2 dont le § 6 parle d'une entreprise "industrielle et commerciale". La dernière phrase du § 1 de l'article 4 doit être ignorée. Elle est en parfaite contradiction avec l'article 20, § 1, al. a) qui dispose qu'en cas d'exonération de la base de l'imposition allemande d'un élément de revenu de source française, cette exonération ne limite pas le droit de l'administration fiscale allemande de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus ainsi exclus. Cette dernière disposition a fait partie d'un avenant du 9 juin 1969. Elle est donc plus récente que la dernière phrase du § 1 de l'article 4 dont on peut suggérer que l'on a oublié de l'enlever.

En ce qui concerne l'article 2, § 4, al. a), par "l'assujettissement à l'impôt", il convient d'entendre l'assujettissement avec le revenu mondial ("unbeschränkte Einkommensteuerpflicht" en Allemagne; article 4 A, al. 1 du Code général des impôts en France). C'est d'une certaine manière logique, la fonction de cette disposition étant la répartition du droit d'imposition entre l'Etat de la résidence et l'Etat de la source. Ladite fonction ne serait pas remplie si une personne était aussi considérée comme résident de l'Etat où elle est imposable avec ses seuls revenus venant de cet Etat. Mais on observe aussi que

chacun des critères pour l'assujettissement dans un Etat est un critère que les deux Etats emploient pour l'imposition d'un sujet fiscal avec l'ensemble de ses revenus : le domicile, le siège de direction. La convention modèle de l'OCDE consacre cela expressément dans son article 4, § 1 en disant que "toutefois, cette expression⁵⁸ ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat".

On retiendra l'énorme importance de l'article 2, § 4, al. a). Il ne confère pas seulement au droit interne de chacun des deux Etats de trancher selon son droit interne sur la question de savoir si la personne est son résident ou pas. Il est, de surplus, la disposition clé pour l'éligibilité d'une personne aux droits conférés par la convention. Car l'article 1, § 1 prévoit que "la présente convention a pour but de protéger les résidents de chacun des Etats contractants contre les doubles impositions qui pourraient résulter de la législation de ces Etats en matière d'impôts prélevés directement sur le revenu (...)".

Dans la mesure où il revient au droit interne respectif des deux Etats de résoudre la question de la résidence, le fait que le texte français ne corresponde pas au texte allemand de la convention n'a pas de conséquences⁵⁹. Pour les vocables "Wohnsitz" et "Aufenthalt", le texte français emploie les notions "domicile" et "résidence". "Résidence" ne signifie pourtant pas "Aufenthalt", qui se traduit par "séjour". L'article 4B -1 a) du Code général des impôts utilise les mots "séjour principal" pour la détermination du "domicile fiscal". Nous voyons que, ce qui est le domicile fiscal en droit interne français, est la résidence fiscale aux termes de la convention franco-allemande.

Essayons maintenant d'appliquer notre schéma à un cas précis. Soit une société de personnes de droit allemand constituée en Allemagne et y disposant d'un établissement stable. Cette société est composée d'un associé résident de France A et d'un associé résident d'Allemagne B.

La France imposera A avec l'ensemble de ses revenus, l'Allemagne avec ses revenus de source allemande. Concernant les revenus de source allemande, A court le risque de la double imposition. L'article 4, § 1 de la convention franco-allemande est susceptible d'éviter cette double imposition en conférant le seul droit d'imposer les revenus de source allemande à l'Allemagne.

⁵⁸ "résident d'un Etat contractant" n.d.l.r.

⁵⁹ DEBATIN / WASSERMEYER, *Doppelbesteuerung, Band II, Frankreich*, KRAMER (Bearbeiter), art. 2, n° 32

Si A veut invoquer l'article 4, § 1 en sa faveur, il doit être résident d'un Etat contractant, articles 1, § 1 et 2, § 4, al. a). A remplit les conditions : il est une personne physique assujettie selon le droit français à l'impôt sur le revenu en France en raison de son domicile, articles 4 A, al. 1 et 4 B al. 1-a) du Code général des impôts. Pour que ses revenus de source allemande fassent l'objet d'un crédit d'impôt en France selon l'article 20, § 2, al. a), lit. cc), il doit s'agir de bénéfices d'une entreprise allemande, article 4, § 1, phrase 1 ère . L'exploitation de la société de personnes est une entreprise, mais une entreprise de quel Etat ? Pour trancher sur cette question, il faut déterminer si l'entreprise est exploitée par un résident de la France ou de l'Allemagne. Pour que A puisse bénéficier d'un crédit d'impôt en France, on dira que l'entreprise doit être exploitée par un résident allemand aux termes de la convention. Qui, alors, exploite l'entreprise ?

C'est la société de personnes. Ni A, ni B n'exploitent eux-mêmes l'entreprise, mais c'est la société à laquelle ils participent. Nous insistons sur ce point car il est crucial pour l'articulation de la convention, aussi bien la franco-allemande que le modèle de l'OCDE qui ne diffèrent pas sur ce point⁶⁰ .

Une analyse littérale n'offre pas d'autre interprétation. Et c'est bien la convention franco-allemande qui nous permet de le démontrer. Dans le § 3 de l'article 4, si particulier, elle parle de "la participation d'un associé aux bénéfices d'une entreprise". Le terme de "participation" exclue l'interprétation selon laquelle chaque associé exploite sa propre entreprise. Ce terme rend simplement compte du fait que les associés participent à une entreprise commune au sein de la société. Les droits internes français et allemand vont, comme nous l'avons vu dans la première partie, dans le même sens en imposant chaque fois l'associé avec sa part dans le bénéfice de la société. Une interprétation différente basée sur le droit interne paraît, par conséquent, être exclue.

Suivant notre schéma, la société de personnes devrait être un résident de l'Allemagne selon l'article 2, § 4, al. a). Un résident d'un Etat contractant est toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt de cet Etat, en raison de son domicile, etc. . Mais la société de personnes n'est pas une personne aux termes de la convention. Elle n'est ni une personne physique ni une personne morale selon le droit allemand selon lequel elle est constituée. Elle n'est pas non plus assujettie à l'impôt en Allemagne, ce sont ses associés. Nous

⁶⁰ Article 7 § 1 de la convention modèle OCDE : "Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable".

devrions donc conclure que A ne peut invoquer l'article 4, § 1 en sa faveur car celui-ci ne s'applique pas dans la situation donnée.

L'articulation de la convention franco-allemande, aussi bien d'ailleurs que celle du modèle de l'OCDE, nous mène dans une impasse en ce qui concerne la protection contre la double imposition des associés d'une société de personnes. En appliquant la convention à la lettre, cette dernière est incapable de protéger l'associé concerné. Ce résultat n'est certainement pas souhaité par les Etats contractants. D'abord parce que l'associé d'une société de personnes serait désavantagé par rapport à un exploitant individuel ayant un établissement stable dans l'autre Etat et pouvant - en tant que personne résident d'un Etat qui exploite l'entreprise - invoquer l'article 4, § 1. Étant donné qu'en France et en Allemagne, le régime fiscal de l'associé d'une société de personnes est calqué sur celui de l'exploitant individuel, pareille discordance ne trouverait pas de justification. Mais plus forte encore est la raison qu'invoque la convention elle-même. Comme l'explique l'article 1, § 1, elle a pour but de protéger les résidents de chacun des Etats contractants contre les doubles impositions. Dans notre exemple, l'associé A est, comme nous l'avons vu, résident de la France aux termes de la convention.

Une convention internationale doit être interprétée de façon à atteindre son objectif. Il s'agit du principe de l'application effective comme il est consacré dans la convention de Vienne sur le droit des Traités, article 31, § 1, selon lequel 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 objectif et de son but⁶¹. La question dans le contexte des sociétés de personnes est de savoir si l'on peut - pour atteindre l'objectif de la convention - considérer que la personne qui exploite l'entreprise n'est pas la société mais ses associés, eux-mêmes résidents des Etats contractants aux termes de la convention. L'article 2, § 2 ne s'oppose pas à une telle interprétation de la convention, cette dernière s'interprétant dans son contexte propre. Ici, il n'est pas question d'interpréter un terme que la convention ne définit pas, interprétation pour laquelle l'article 2, § 2 prévoit de recourir au droit interne. Il est question d'interpréter la convention elle-même et cela se fait uniquement de par ses dispositions propres, c'est-à-dire dans le contexte de la convention.

Il s'agirait donc de faire abstraction de l'existence de la société de personnes pour l'application de l'article 4, § 1. Dans son dernier rapport sur l'application du modèle de

⁶¹ comp. Bruno GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, n° 534 et Klaus VOGEL, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, 3^{ème} éd., 1996, *Einleitung* n°68

convention fiscale, le comité fiscal de l'OCDE est arrivé à la même conclusion⁶² pour l'article 7 de la convention modèle.

Les personnes exploitant l'entreprise de la société en Allemagne, pour revenir à notre exemple, seraient, alors, les associés A et B. En la personne de l'associé A, il s'agirait d'une entreprise française et en la personne de l'associé B, il s'agirait d'une entreprise allemande. Ceci marque encore un point crucial pour la convention franco-allemande.

Si nous avons affaire à une convention de type OCDE, nous devrions continuer notre raisonnement de la façon suivante : pour A, l'entreprise serait française, selon l'article 4, § 1, ses bénéfices ne seraient imposables que dans l'Etat de résidence, la France, à moins que cette entreprise française n'ait un établissement stable en Allemagne. On devrait, par la suite, rechercher si cette entreprise a un établissement stable en Allemagne. Nous rencontrerions inexorablement le même problème qu'auparavant, mais concernant maintenant la question de déterminer à qui appartient l'établissement stable . Bien sûr, nous serions contraints de répondre qu'en réalité celui-ci appartient à la société de personnes, ce qui mènerait une deuxième fois à l'inapplication de l'article 4, § 1. Encore une fois, nous devrions faire abstraction de l'existence de la société et rattacher l'établissement stable aux associés. L'associé A, en tant que personne exploitant une entreprise française par l'intermédiaire d'un établissement stable en Allemagne, ne serait imposable avec les revenus lui revenant de cet établissement stable qu'en Allemagne. Ce qui veut dire qu'il aurait en France un crédit d'impôt correspondant à ces revenus. La double imposition serait évitée au prix d'une double interprétation téléologique de la convention. Ce qui n'est en somme guère satisfaisant, car on a l'impression d'user de la force pour presser la société de personnes dans le moule de la convention. Le § 3 de l'article 4 n'y apporte aucun éclaircissement. Seulement, il exprime la volonté des Etats contractants d'appliquer le principe de l'établissement stable à des sociétés de personnes qui sont imposées selon les règles de la transparence⁶³ .

Par contre, son existence semble inciter les commentateurs à faire comme si l'articulation de la convention franco-allemande et celle du modèle OCDE étaient identiques. On peut lire chez Debatin et Wassermeyer que "lorsqu'il existe un établissement stable selon l'article 2, § 1 n° 7 par l'intermédiaire duquel une société de personnes exploite une entreprise, celui-ci est attribué soit à l'associé soit à la société selon le fait que cette dernière est un sujet fiscal ou non". Dans le cas d'une société de personnes fiscalement transparente,

⁶² OCDE, *Questions de fiscalité internationale*, n°6, op. précité, n°82

⁶³ DEBATIN / WASSERMEYER, *Doppelbesteuerung*, op. précité., KRAMER, Article 4, n° 55 et DEBOURMONT / JULIEN-SAINT-AMAND, article 4, n° 135

l'établissement stable de celle-ci est, par conséquent, considéré comme établissement stable de ses associés.

Ce qui est vrai ou plutôt nécessaire pour une convention suivant le modèle de l'OCDE ne l'est pourtant pas, à notre avis, pour la convention franco-allemande. Celle-ci contient dans son article 2, § 4, al. c) une disposition qui fait défaut dans la convention modèle de l'OCDE. Elle règle le cas de la double résidence pour une société de personnes par une analogie ("il en est de même") par rapport aux personnes morales. Elle se réfère expressément à l'article 2, § 4, al. a) qui donne la définition d'un "résident d'un Etat contractant". Dans les termes de l'al. c), les sociétés de personnes qui, selon les lois nationales qui les régissent, n'ont pas de personnalité juridique, sont réputées résidentes de l'Etat contractant où se trouve leur siège de direction effective lorsque, selon la disposition de l'article 2, § 4, al. a), elles sont résidentes de chacun des Etats contractants. Ce texte, ou plutôt cette construction, s'appuie sur la prémisse qu'une société de personnes qui n'a pas la personnalité juridique (ce qui est, par exemple, le cas d'une société de personnes de droit allemand) peut posséder une double résidence selon l'article 2, § 4, al. a). Souvenons-nous : l'application littérale de ce dernier article nous a appris que la société ne peut être un "résident de l'Etat contractant" lorsqu'elle n'a pas la personnalité morale. L'article 2, § 4, al. c) semble donc suggérer qu'une société dépourvue de la personnalité morale partage la résidence de ses associés. Car autrement, et suivant le raisonnement que nous avons eu jusqu'ici, une société de personnes qui n'a pas la personnalité juridique dans au moins l'un des deux Etats ne peut avoir la double résidence.

Si nous comprenions l'article 2, § 4, al. c) de telle façon que la société de personnes dépourvue de la personnalité morale dans son Etat de constitution ("selon les lois nationales qui les régissent") partagerait la résidence de ses associés, nous devrions chaque fois déterminer la résidence de l'entreprise qu'elle exploite selon le lieu où la société a son siège de direction effective. Si dans notre exemple ce siège était en Allemagne, l'entreprise serait allemande aux termes de la convention. Selon l'article 4, § 1 les bénéfices ne seraient imposables qu'en Allemagne. On n'aurait pas besoin de rechercher - comme ce serait le cas dans le modèle OCDE - si l'associé français A avait un établissement stable en Allemagne.

Mais aurions-nous, en ce cas, tiré toutes les conséquences d'une analyse littérale de l'article 2, § 4, al. a) et c) ? Il semble qu'il faille aller plus loin encore.

Dans notre lecture, nous avons fait abstraction de l'existence de la société et nous avons mis ses associés à sa place. Nous avons fait cela car nous avons jugé qu'une société de

personnes qui n'a pas la personnalité morale ne peut être un "résident d'un Etat contractant" aux termes de la convention. Une société sans la personnalité morale n'est pas une personne, ni une personne physique (article 2, § 3, al. a)), ni une personne morale. Quand elle n'est pas soumise à l'imposition comme une personne morale, elle n'est pas non plus considérée comme telle. Tel était notre raisonnement jusque là. Il trouvait son origine dans notre tentative d'expliquer comment une société de personnes dénuée de personnalité pouvait avoir une double résidence sinon par le biais de ses associés résidents des deux Etats.

Une lecture précise de l'article 2, § 4, al. c) livre un résultat différent. La première phrase renvoie à l'alinéa a) du même paragraphe. Celui-ci dit qu'est "résident d'un Etat contractant" toute personne qui est assujettie dans cet Etat à l'impôt selon certains critères. En ce qui concerne lesdits critères, on trouve chez tous l'aspect de la localité : le domicile, la résidence ("Aufenthalt" = séjour) et le siège de direction. La première phrase de l'alinéa c) règle, pour les personnes morales que, si de l'application de ces critères résulte la double résidence, l'Etat de résidence sera celui où se trouve le siège de direction effective. Ce dernier critère porte encore un caractère de localité. Dans une première conclusion, on peut dire que la résidence d'une personne se trouve dans l'Etat avec lequel elle a le plus de liens locaux. Appliqué à une société, cela signifie qu'elle a sa résidence dans l'Etat où se trouve son siège de direction, voire son siège de direction effective.

Plaçons maintenant la deuxième phrase de l'alinéa c) dans ce contexte : "il en est de même des sociétés de personnes (...) qui, selon les lois nationales qui les régissent, n'ont pas la personnalité juridique". Il en ressort que les sociétés sans personnalité juridique sont résidentes des Etats où se trouve leur siège de direction ou leur siège de direction effective. Quand le texte précité dit qu'il en est de même des sociétés de personnes qui n'ont pas la personnalité juridique, il fait d'une pierre "trois" coups : premièrement, il passe outre le fait qu'une telle société n'est pas une personne selon les lois qui la régissent (le droit allemand en l'occurrence). Deuxièmement, il est fait abstraction de l'exigence que la société soit assujettie à l'impôt dans cet Etat. Troisièmement, la résidence de la société de personnes se détermine en premier lieu selon les critères de l'alinéa a) et seulement subsidiairement selon celui du siège de direction effective. Cela ressort du fait que la deuxième phrase de l'alinéa c) renvoie à la première ("il en est de même"), tandis que celle-ci se réfère à l'alinéa a) ("selon la disposition de l'alinéa a)") et l'inclut de cette façon.

A fortiori, cette interprétation vaut aussi pour la société de personnes de droit français qui est déjà une personne aux termes de la convention, mais n'est pas assujettie à l'impôt en France.

Enfin, cette analyse nous permet de dire que même une société de personnes qui n'a pas la personnalité juridique est une "personne" aux termes de l'article 2, § 4, al. a) dont la résidence se détermine selon le fait de savoir dans quel Etat se trouve son siège de direction.

Pour l'application de l'article 4, § 1, nous ne rencontrons désormais plus aucun obstacle : l'entreprise, aussi bien que l'établissement stable, en réalité exploitée par la société de personnes, l'est maintenant aussi pour l'application de la convention, car la société est regardée comme un résident d'un Etat contractant aux termes de la convention, nonobstant du fait qu'elle n'est pas elle-même assujettie à l'impôt dans cet Etat.

L'articulation de la convention franco-allemande permet, donc, une lecture plus élégante que le modèle OCDE. Si l'on veut, par le biais de l'article 2, § 4, al. c), elle nous épargne l'interprétation qui est doublement nécessaire dans la convention modèle car elle sous-entend dans ladite norme ce qui ne peut autrement être atteint que par une interprétation téléologique, interprétation qui écarte la lettre de la convention. Dans la convention franco-allemande, une analyse littérale est suffisante pour la protection contre les doubles impositions des associés de sociétés de personnes.

Cette interprétation est la seule qui permet d'appréhender la société de personnes, fût-elle dénuée de personnalité morale ou non, comme un sujet de la vie économique. Elle est en phase notamment avec l'évolution dans le droit allemand qui, sur le plan juridique aussi bien que sur le plan fiscal, prend de plus en plus en compte que la société de personnes est un sujet de droit même si elle n'est pas pour autant une personne morale ou / et un sujet fiscal. Elle correspond également au droit français dans lequel la société de personnes est, en règle générale, dotée de la personnalité morale, et elle retrouve la position de l'administration française selon laquelle la société de personnes de droit français est un résident de la France; même si la raison pour laquelle l'administration défend cette position est différente, le résultat est ici le même.

Selon la lecture de la convention que nous venons de proposer, la société de personnes est éligible aux droits de la convention. Dû au fait qu'elle est "résident d'un Etat contractant" au sens de l'article 2, § 4, al. a), elle est protégée contre les doubles impositions selon les mots de l'article 1, § 1 de la convention. L'éligibilité de la société n'enlève cependant rien à la protection des associés, eux-mêmes résidents fiscaux aux termes de l'article 2, § 4, al. a).

CHAPITRE DEUX. L'APPLICATION DE LA CONVENTION PAR LES ETATS

Dire comment la France et l'Allemagne, c'est-à-dire leurs administrations et juridictions respectives, appliquent la convention franco-allemande et particulièrement si elles adoptent ou non la lecture que nous venons de proposer, n'est pas une chose aisée. Il manque tout simplement de la jurisprudence concernant la convention franco-allemande. Il ne nous reste que la possibilité d'analyser des décisions portant sur l'imposition des sociétés de personnes dont les associés étaient des résidents d'autres États et dans lesquelles d'autres conventions ont trouvé application. Se pose, dans ce cas, toujours la question de savoir si l'on peut transposer de telles décisions dans le contexte de la convention franco-allemande. D'un côté, à cause des différences existant entre les conventions ayant fait les objets de décisions et la convention franco-allemande, il est difficile de se forger un avis. De l'autre côté, la tâche se complique de par le fait que les décisions ne rentrent souvent pas assez dans les détails des conventions pour y laisser apparaître des principes qui pourraient également trouver à s'appliquer dans le cadre franco-allemand. La réponse restera donc dans une certaine mesure de caractère hypothétique.

Nous étudierons d'abord l'application par l'Allemagne (section première) et puis celle par la France (section 2).

SECTION PREMIÈRE. L'APPLICATION PAR L'ALLEMAGNE

Nous ne pouvons pas illustrer ce qu'est exactement la position de l'administration et de la jurisprudence allemandes en ce qui concerne la lecture de la convention franco-allemande car il n'y a de la part du Bundesfinanzhof (BFH) pratiquement aucun jugement intéressant notre sujet. Quant à l'administration, sa position est fixée dans une circulaire du 24 décembre 1999⁶⁴ qui fait malheureusement référence à l'article 7 du modèle OCDE de 1992. Le ministère des finances y précise que selon l'interprétation allemande du droit, les participations à une société de personnes (de droit étranger) d'une personne assujettie à l'impôt en Allemagne avec l'ensemble de ses revenus sont, en règle générale, traitées comme une entreprise de cette personne au sens de l'article 7 de la convention modèle de l'OCDE 1992⁶⁵.

⁶⁴ Bundesministerium der Finanzen, *Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten - Verwaltungsgrundsätze)*, BStBl, 1999, Teil I, p. 1076, spéc. p. 1080, n° 1.1.5.1.

⁶⁵ "Nach deutschem Rechtsverständnis werden Beteiligungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person an einer (ausländischen) Personengesellschaft grundsätzlich als Unternehmen dieser Person i. S. d. Art. 7 OECD - MA 92 behandelt"

Cette position est malgré tout représentative. Elle est récurrente dans la jurisprudence du Bundesfinanzhof (BFH). Ce dernier affirme, d'une part, constamment, comme il le fait dans une décision du 18 mai 1983, que les conventions sont à interpréter de façon autonome, c'est-à-dire qu'il convient, en première ligne, d'analyser le contexte de la convention elle-même avant de recourir au droit interne et ce, même si la convention contient une disposition renvoyant au droit de l'Etat qui applique la convention, au cas où une notion de la convention ne serait pas définie par cette dernière⁶⁶, comme c'est par ailleurs le cas de la convention franco-allemande dans son article 2, § 2. Néanmoins, les mêmes juges réaffirment, à peine quelques lignes plus loin dans la même décision, que la requérante "en tant qu'associé et Mitunternehmerin d'une Kommanditgesellschaft de droit allemand dispose d'un établissement stable en Allemagne". En l'espèce, il s'agissait de l'application de la convention fiscale entre les Etats-Unis et l'Allemagne. Même s'il se peut que la convention germano-américaine permette voire exige une telle lecture, le tribunal au lieu de le démontrer en l'espèce pose son verdict comme s'il s'agissait d'une doctrine communément admise. Il est donc toujours à redouter une certaine généralisation de la position de l'administration sus-évoquée.

Nous examinerons par la suite plusieurs décisions du Bundesfinanzhof (BFH) en commençant par une décision ayant consacré la Bilanzbündeltheorie.

§ 1. Arrêt du BFH du 29 janvier 1964

Une des premières décisions rendues par le BFH en matière des sociétés de personnes ayant des associés résidents d'au moins deux pays différents date du 29 janvier 1964⁶⁷. Il s'agissait d'une société de capitaux de droit américain détenant une participation dans une Kommanditgesellschaft qui disposait de bureaux et d'installations, donc d'une exploitation, en Allemagne. Il était alors question de savoir si et comment les participations de l'associé américain étaient imposables en Allemagne. Le BFH abordait la question, d'abord, en appliquant le droit interne. Selon le § 49, al. 1, n°2 EStG dont nous avons déjà fait connaissance, l'associé devait disposer d'un établissement stable en Allemagne. Le tribunal affirmait : l'établissement stable de la KG est en même temps un établissement stable de son associé (américain) parce que l'associé est considéré comme Mitunternehmer. L'idée étant que lorsque les associés sont des Mitunternehmer (§ 15, n° 2 EStG dans sa rédaction de l'époque), chacun parmi eux gère sa propre entreprise en faisant usage des établissements stables de l'entreprise commune. Cette idée est connue sous le nom de la

⁶⁶ BFH, Urteil vom 18.05.1983, I R 5/82, in : *BStBl* 1983, Teil II, p. 771, spéc. 774

⁶⁷ BFH, Urteil vom 29.01.1964, I 153/61 S, in : *BStBl* 1964, Teil III, p. 165

Bilanzbündeltheorie⁶⁸. Selon cette dernière, ce n'était pas la société qui exploitait l'entreprise, mais ses associés. Le BFH a abandonné cette théorie dans les années 1970 mais il semble qu'elle ait survécu dans l'acception de la Mitunternehmerschaft et en particulier en droit fiscal. international.

Après avoir répondu à la question de l'imposition en Allemagne des parts de bénéfices revenant à l'associé américain selon le droit interne, le BFH devait encore examiner la convention germano-américaine afin de déterminer si l'Allemagne gardait le droit d'imposer. Le texte conventionnel de l'époque contenait une disposition semblable à celle de l'article 7 du modèle OCDE et qui nous est familière. Selon ces termes, les bénéfices n'étaient imposables en Allemagne que s'ils provenaient d'un établissement stable appartenant à une "entreprise d'un Etat contractant". À l'époque, l'administration considérait qu'une entreprise était américaine seulement si elle était exploitée aux Etats-Unis⁶⁹. À l'opposé de la doctrine actuelle, la seule participation d'un associé, même en tant que Mitunternehmer, à une société allemande exploitée en Allemagne ne suffisait pas pour qualifier l'entreprise d'allemande. L'idée sous-jacente était qu'une entreprise existant à l'étranger percevait des bénéfices de source allemande par l'intermédiaire d'un établissement stable en Allemagne. Dans le sens de la Bilanzbündeltheorie, cet établissement pouvait se trouver parmi les entreprises d'autres associés au sein d'une société de personnes. Suivant cette logique, sans entreprise à l'étranger, il n'aurait pas pu y avoir un établissement stable de cette entreprise en Allemagne. De cette façon, la Bilanzbündeltheorie empêchait de voir une "entreprise d'un Etat contractant" dans une participation dans une société de personnes.

§ 2. Arrêt du BFH du 24 février 1988

La Bilanzbündeltheorie ayant été abandonnée dans les années 1970, une décision du BFH en date du 24 février 1988 peut étonner⁷⁰. Dans l'espèce, un associé résident suisse détenait une participation dans une Kommanditgesellschaft (KG) de droit allemand. La KG disposait d'un établissement stable en Allemagne de par son siège de direction et d'un établissement stable dans un Etat tiers n'ayant pas conclu de convention fiscale. L'associé suisse demandait à l'administration fiscale allemande de ne pas être imposé en Allemagne avec sa part dans les bénéfices de l'établissement stable de l'Etat tiers. Il a obtenu gain de cause devant le BFH.

68

69 Bernhard HOCK, op. cit. , p.62

70 *BFH, Urteil vom 24.02.1988, IR 95/84, in BStBl. 1988, Teil II, p. 663 et spéc. 665*

Ce qui est intéressant n'est pas tant le résultat que le cheminement emprunté par le BFH pour y arriver. Celui-ci écarte l'imposition de l'associé suisse sur la seule base du droit interne, en particulier le § 49, al. 1, n° 2 lit. a) EStG. Comme il ressort du contexte de la décision, l'administration fiscale avait soutenu qu'une personne étrangère exploitant une entreprise à l'étranger était imposable en Allemagne avec l'ensemble des bénéfices de cette entreprise. On voit les racines de cet argument : la Bilanzbündeltheorie selon laquelle on doit considérer que l'associé étranger d'une société de personnes allemande exploite son entreprise étrangère en Allemagne par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. De là, il n'y a pas un grand pas à faire pour soutenir que l'entreprise étrangère devient imposable en Allemagne avec l'ensemble de ses revenus et en l'espèce avec ceux de l'Etat tiers.

Cela n'est évidemment pas la ratio legis du § 49 EStG. Le BFH le démontre en comparant le n° 2 lit a) avec les n° 3 et 4, dispositions qui exigent clairement une activité sur le territoire allemand afin de pouvoir imposer en Allemagne les seuls revenus correspondant à cette activité. Mais le tribunal ne rejette pas la prémisse selon laquelle l'associé doit avoir une entreprise propre à l'étranger, prémisse qui se fonde sur la Bilanzbündeltheorie mais pas sur la lettre du § 49, al. 1, n° 2 lit. a) EStG⁷¹. Pourtant, les juges ne sont pas loin de dénouer l'énigme. Ils constatent que la maison-mère, située en Allemagne, et son établissement stable, situé à l'étranger (c'est-à-dire dans l'Etat tiers), forment un tout indissociable dans le sens que seulement les deux pris ensemble constituent l'entreprise. En effet, l'idée que c'est la société de personnes qui exploite l'entreprise dans ses différents établissements stables était tout près.

§ 3. Arrêt du BFH du 17 octobre 1990

En 1990, le BFH rend une décision portant sur des intérêts qu'un résident suisse perçoit de la part d'une Kommanditgesellschaft, dont il est commandité. Se fondant expressément sur l'article 7, al. 1, phrase 1 ère de la convention germano-suisse, les juges constatent que l'associé suisse constitue, en ce qui concerne sa participation dans la Kommanditgesellschaft, une entreprise suisse. Ils poursuivent que, concernant les sociétés de personnes, la question de savoir si l'entreprise est un résident allemand ou suisse se détermine selon l'Etat dans lequel l'associé a son domicile⁷². Le tribunal conclut qu'il s'agit du bénéfice d'une entreprise suisse, déployant son activité en Allemagne par l'intermédiaire

⁷¹ § 49, al. 1, n° 2 lit. a) EStG. " *Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4) sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (...)*"

⁷² BFH, Urteil vom 17.10.1990, IR 16/89, in *BStBl.* 1991, Teil II, p. 211 et spéc. p.212

d'un établissement stable situé en Allemagne selon l'article 7, al. 1, phrase 1 ère de la convention avec la Suisse.

Le tribunal ne donne pas davantage d'explications. L'article 7, al. 1, phrase 1 de la convention germano-suisse dispose que les bénéficiaires d'une entreprise d'un État contractant sont imposables dans cet État à moins qu'ils proviennent d'un établissement stable que l'entreprise exploite dans l'autre État. L'enchaînement des dispositions qui suit nous est connu, il correspond au modèle de l'OCDE : par une entreprise d'un État contractant la convention entend une entreprise exploitée par une personne résidente d'un État contractant et par un tel résident une personne assujettie à l'impôt dans cet État. Par une personne, enfin, la convention entend une personne physique ou une société, et par une société elle entend une personne morale ou un sujet de droit traité comme une personne morale aux fins d'imposition. La seule exception par rapport à la convention modèle de l'OCDE est que l'article 7, al. 7, phrase 1 de la convention germano-suisse dispose que cet article trouve application aux bénéficiaires venant d'une participation dans une société de personnes.

Cet alinéa n'étant pas invoqué par les juges, nous ne sommes pas en mesure d'expliquer si la décision du BFH s'appuie sur l'interprétation connue pour le modèle OCDE ou sur un autre fondement.

§ 4. Arrêt du BFH du 14 juillet 1993

Trois ans plus tard, le BFH avait à juger une affaire dans laquelle un associé résident allemand était associé à une Kommanditgesellschaft de droit suisse⁷³. Celle-ci lui versait un loyer pour la mise à disposition d'un immeuble que l'associé possédait en Suisse.

Le BFH donnait, cette fois-ci, une véritable preuve de clarté. Il devait se prononcer sur le fait de savoir si l'immeuble en location servait l'activité de l'établissement stable de la KG en Suisse aux termes de l'article 24, al. 1, n°1, lit. a) de la convention. Le BFH répondait par l'affirmative en explicitant que cette condition était remplie au cas où la KG déploierait une activité dans son établissement stable situé en Suisse⁷⁴. Il poursuivait même que l'immeuble servait entièrement à cet établissement stable et non seulement à l'établissement stable fictif (!) dit "participation Mitunternehmer"⁷⁵.

⁷³ BFH, Urteil vom 14.07.1993, IR 71/92, in *BStBl.* 1994, Teil II, p. 91 et spéc. p. 93

⁷⁴ "Diese Voraussetzung ist bei aktiver Tätigkeit der KG in ihrer schweizerischen Betriebsstätte erfüllt"

⁷⁵ "Das Grundstück diene in vollem Umfang dieser Betriebsstätte und nicht nur der fiktiven Betriebsstätte "Mitunternehmeranteil" des Klägers"

Selon les mots du BFH, il est donc clairement établi qu'il s'agit bien d'une fiction lorsque l'on dit (ou lorsque les conventions disent) qu'un associé d'une société de personnes a, par le biais de sa participation dans cette dernière, un établissement stable dans un Etat contractant. Il ne peut que s'agir d'une attribution artificielle par le fait - ce qui est sous-entendu - que l'associé est imposé sur sa participation dans les bénéfices de la société et, plus précisément, sur sa participation dans les bénéfices des établissements stables de la société.

§ 5. Arrêt du BFH du 30 août 1995

Par contre, dans une décision du 30 août 1995, le BFH réaffirme sans s'encombrer d'explications, dans un cas concernant les associés allemands d'une Kommanditgesellschaft de droit suisse, que la participation des associés constitue pour chaque associé une entreprise disposant d'un établissement stable en Suisse⁷⁶.

§ 6. Arrêt du BFH du 18 juillet 2001

En 2001, le BFH répète que, dans le cadre du § 12 Abgabenordnung dans sa rédaction de 1977, les établissements stables d'une société de personnes sont répartis parmi les associés de la façon que chaque associé dispose de son propre établissement stable⁷⁷. Ce qui éveille des doutes dans cette décision, ce n'est pas l'attribution d'un établissement stable de la société de personnes à chacun des associés, mais le fait que le BFH, pour justifier sa position, se réfère à la décision du 29 janvier 1964 dans laquelle les juges se faisaient les défenseurs de la Bilanzbündeltheorie, théorie abandonnée depuis longtemps disait-on.

Disons-le clairement, l'attribution d'un établissement stable d'une société de personnes à chacun des associés est, comme nous l'avons vu dans le cadre de la convention modèle OCDE, une solution de secours due au fait que la convention modèle, et avec elle la plupart des conventions qui en ont repris les formules, ne propose pas de texte adapté aux sociétés de personnes. En examinant la jurisprudence et la position de l'administration allemandes précitées, on a pourtant l'impression que la perspective que ces institutions ont faite leur n'est pas consciente de faire souvent appel à une interprétation téléologique destinée à sauver les objectifs des conventions en cause. Hormis la seule décision que nous

⁷⁶ BFH, Urteil vom 30.08.1995, IR 122/94, in *BStBl.* 1996, Teil II, p. 563 et spéc. p. 564

⁷⁷ BFH, Urteil vom 18.07.2001, IR 70/00, www.bundesfinanzhof.de

avons citée faisant clairement état de la fictivité de ladite attribution, il paraît plutôt normal aux yeux des juges et de l'administration d'opérer cette attribution. Il s'avèrerait donc que l'administration et la jurisprudence auraient, en ce qui concerne le droit international fiscal, une vue résolument irréaliste de la société de personnes selon laquelle l'entreprise de ladite société se répartirait en autant d'entreprises différentes que sont d'associés, vue d'antan de la Bilanzbündeltheorie.

Faute de décisions explicites on ne peut qu'émettre des hypothèses quant aux explications de ce phénomène. Le principe de la Mitunternehmerschaft pourrait en donner l'explication. Mais s'il en était ainsi, ce principe serait lui-même méconnu. En droit interne même, ce principe a pour objectif de traiter l'associé d'une société de personnes à pied d'égalité avec l'exploitant individuel. Mais ce - comme nous l'avons vu en examinant le traitement de l'associé qui ne participe pas à la marche de l'entreprise et qui effectue un simple placement - seulement sous la condition que l'associé joue économiquement le rôle d'un entrepreneur. Dans ce cas, tous ses revenus lui revenant de la part de la société, rémunérations et intérêts inclus, sont appréhendés comme des bénéfices industriels et commerciaux. L'idée derrière la Mitunternehmerschaft s'arrête là, car son objectif est désormais atteint. Elle ne permet pas de dire que le Mitunternehmer a une entreprise propre au sein de la société de personnes. Il est en revanche inopportun d'en déduire qu'un associé résident étranger dispose, de par le simple fait d'être Mitunternehmer d'un établissement stable là où la société de personnes déploie son activité par une installation fixe. Seuls les vestiges de la Bilanzbündeltheorie peuvent finalement livrer le fondement d'une telle compréhension de la société de personnes.

Tout espoir n'est toutefois pas perdu. Le BFH qualifie, par exemple, les revenus d'après les dispositions conventionnelles. C'est-à-dire que pour l'application d'une convention, il n'hésite pas à qualifier d'intérêts ce qui est selon le droit interne un bénéfice industriel et commercial⁷⁸. Il n'est donc pas exclu qu'il prenne, à l'occasion d'une décision portant sur une société de personnes composée d'associés allemands et français, celle-ci pour un résident allemand voire français aux termes de la convention franco-allemande.

SECTION DEUX. L'APPLICATION PAR LA FRANCE

Nous avons déjà fait connaissance de la position de l'administration fiscale française en ce qui concerne la personnalité fiscale d'une société de personnes de droit français. Nous voulons garder en tête pour la suite que l'essentiel de cette position était de dire que la société

⁷⁸ BFH, Urteil vom 27.02.1991, IR 15/89, in BStBl. 1991, Teil II, p. 444 et spéc. p. 446

de personnes - personne morale en droit français dans la plupart des cas - est elle-même sujet fiscal et que l'imposition de ses associés n'est qu'une modalité de recouvrement.

Le Conseil d'Etat a rendu deux décisions concernant l'imposition des sociétés de personnes, l'arrêt Kingroup en 1997 (§ 1) et l'arrêt Hubertus AG en 2000 (§ 2). Un troisième arrêt qui est susceptible de nous intéresser a été rendu en 1999 : l'arrêt Diebold SA (§ 3), mais celui-ci ne concerne pas l'imposition de bénéfices mais de redevances payées à une société de personnes de droit néerlandais. Les décisions Kingroup et Hubertus AG ont été interprétées par les partisans de l'administration fiscale comme une consécration de la personnalité fiscale des sociétés de personnes en droit français⁷⁹. Si l'on s'en tient aux seuls textes de ces décisions, leur interprétation devrait cependant soulever moins d'enthousiasme.

§ 1. L'arrêt Kingroup

Dans l'affaire Kingroup⁸⁰ une société de capitaux canadienne était associée d'un groupement d'intérêt économique (G.I.E.) de droit français. Le G.I.E. déployait son activité uniquement en France. Le Conseil d'Etat constate, d'abord, que le G.I.E. est soumis au régime fiscal des sociétés de personnes selon l'article 239-I quater du Code général des impôts. Puis il relève que ces groupements ont une personnalité distincte de celle de leurs membres et qu'ils exercent une activité qui leur est propre. Le conseil ne professe alors rien d'autre que c'est la société de personnes qui exerce une activité propre.

Les juges, en l'espèce, avancent l'argument de la personnalité propre du groupement. Il n'y a, à ce stade de l'argumentation, aucune raison de dire qu'il s'agit là de la personnalité fiscale. Les juges n'entendent ici parler que de la personnalité morale dont la société de personnes est, en droit français, notamment dotée. Cela ressort clairement du fait que la décision, en ce qui concerne l'exercice de l'activité propre, fait référence à l'objet et aux limites fixées par les statuts. Il ne s'agit alors que de la personnalité juridique.

Ensuite, les juges appliquent la règle de territorialité aux bénéfices générés par le groupement. Ils en concluent que "dans la mesure où les actes correspondant à cette activité sont effectués en France, les bénéfices en découlant sont imposables en France entre les mains des membres du groupement, à proportion, pour chacun, des droits qu'il détient dans ce dernier, y compris de ceux qui résident hors de France, sauf stipulation contraire d'une convention internationale relative aux doubles impositions". C'est sans surprise par rapport

⁷⁹ B. GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, précité, n° 1213.1

⁸⁰ CE du 4 avril 1997, n° 144211, 9/8 SSR

à ce qui a été dit plus haut et c'est exactement l'application du droit interne à une société de personnes étant composée d'associés de différents Etats comme nous l'avons exposé précédemment. Il n'y a, à ce stade, toujours pas de raison de considérer que le Conseil d'Etat a consacré la personnalité fiscale des sociétés de personnes.

L'associé canadien du groupement essayant d'échapper à l'impôt en France, le tribunal devait logiquement se pencher sur la question de savoir si la convention fiscale conclue entre la France et le Canada enlève à la France le droit d'imposer l'associé sur sa part dans les bénéfices du G.I.E.. Le litige portant sur l'imposition de l'associé canadien pour les exercices 1980 à 1986, la convention, dans sa rédaction du 2 mai 1975 était seule applicable. Dans ladite rédaction, l'article 7, § 1 prévoit dans sa première phrase que "les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé".

Si nous poursuivons la chaîne normative de la convention, nous apercevons le schéma classique selon lequel une "entreprise d'un Etat contractant" est une entreprise "exploitée par un résident d'un Etat contractant" (article 3, § 1, al. d) de la convention franco-canadienne), et un tel résident est "une personne, qui en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile" etc. (article 4, § 1), le terme "personne" comprenant "les sociétés et tous autres groupements de personnes" (article 3, § 1, al. b)).

Le Conseil n'analyse pourtant pas toute cette chaîne. Il s'en tient au seul article 7 considérant "que les stipulations (dudit) article (...), qui ont pour effet d'attribuer au Canada l'imposition des bénéfices d'une entreprise de ce pays qui ne dispose pas en France d'un établissement stable, au sens de l'article 5 d) de la même convention, ne visent que les bénéfices réalisés en propre par une telle entreprise et sont donc sans application dans le cas où cette dernière perçoit, en qualité de membre d'un groupement d'intérêt économique, une part des bénéfices que celui-ci tire d'une activité exercée en France".

Que dit le Conseil d'Etat par ces mots ? Pour le comprendre, commençons par la fin, par la conclusion qu'il tire de l'application de l'article 7. Il conclue que cet article ne s'applique pas en l'occurrence. Et ce, parce que son effet est d'attribuer au Canada l'imposition des bénéfices d'une entreprise de ce pays qui ne dispose pas en France d'un établissement stable. Ce que fait le Conseil est donc en vérité une interprétation littérale des articles appartenant à la chaîne précitée. Il soulève notamment que pour l'application de l'article 7 de la convention, il devait s'agir des bénéfices d'une entreprise canadienne

n'exploitant pas un établissement stable en France. Pour que l'entreprise soit canadienne, elle devrait, en application de l'article 3, § 1, al. d) de la convention, être exploitée par un résident canadien. Pourtant, le Conseil avait déjà fait ressortir que l'entreprise était exploitée par le G.I.E. Or en ce qui concerne ce dernier, il était inutile de poursuivre le raisonnement, tellement il était, en l'occurrence, évident que celui-ci n'était pas un résident canadien. C'est pourquoi le Conseil n'évoquait que l'article 7. Cela explique aussi pourquoi les juges ont dit que les stipulations de l'article 7 "ne visent que les bénéfices réalisés en propre par une telle entreprise". Une telle entreprise étant canadienne, cette réalisation "en propre" est, dans ce cas, la seule qui rende encore un sens à l'article 7, la réalisation par l'intermédiaire d'une société de personnes de droit français étant hors application.

Nous pouvons donc observer dans la décision Kingroup une application littérale de la convention, application qui mène justement à la non-applicabilité de la convention, dans le cas des sociétés de personnes. C'est là le problème que nous avons soulevé précédemment en examinant les textes de la convention franco-allemande et de la convention modèle de l'OCDE. Ce que le Conseil d'Etat ne fait pas, et ce qu'on pourrait lui reprocher, est qu'il n'adopte pas d'interprétation téléologique de la convention comme c'est l'usage pour les conventions calquées sur le modèle de l'OCDE.

Ne serait-ce que le simple fait d'appliquer une convention à la lettre peut néanmoins amener les États contractants à changer le texte de leur convention. Un changement a d'ailleurs eu lieu en matière de la convention franco-canadienne avec l'article 3 de l'avenant à la convention du 30 novembre 1995. L'article 4, § 1, al. c) de la convention prévoit désormais que "l'expression "résident d'un Etat contractant" désigne, dans le cas de la France, les sociétés de personnes (...) qui ont leur siège de direction en France, et dont les associés (...) y sont personnellement assujettis à l'impôt pour leur part des bénéfices en vertu de la législation interne française".

Il n'y a, à notre avis, dans cette décision aucun indice véritable d'une consécration de la personnalité fiscale des sociétés de personnes du droit français. Qu'après le changement de l'article 4 de la convention franco-canadienne une société de personnes française soit déclarée résident français, *livre, a contrario*, un argument de plus contre cette thèse. Selon cette nouvelle disposition, la société est résident français sans qu'il soit fait référence à son assujettissement à l'impôt en France. Bien au contraire, le texte dit clairement que sont résidents les sociétés "dont les associés (...) sont personnellement assujettis à l'impôt".

§ 2. L'arrêt Hubertus AG

En ce qui concerne l'affaire Hubertus AG⁸¹, une société de capitaux suisse étant associé d'une société civile immobilière française a été imposée en France sur sa part de la plus-value réalisée par la S.C.I. à l'occasion d'une vente d'un immeuble situé en France. Le Conseil d'Etat affirmait, en premier lieu, comme il l'avait fait dans l'affaire Kingroup précitée, que les sociétés de personnes "exerçant une activité ou effectuant des opérations qui leur sont propres" et "que, dans la mesure où les actes correspondant à cette activité ou ces opérations sont accomplis en France, les bénéfices réalisés par ces sociétés sont imposables en France entre les mains de leurs membres".

Confronté à l'article 7, § 1, phrase 1^{ère} de la convention entre la France et la Suisse, selon lequel "les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé", le Conseil adopte la même démarche que dans l'affaire Kingroup en constatant que "la société suisse Hubertus AG n'avait en France aucun établissement stable ni, d'ailleurs, aucune activité propre". Cela dit, il est évident pour le conseil d'Etat qu'aux termes de l'article 7, § 1, phrase première de la convention, la S.C.I. devrait, pour que son associé suisse ne soit imposable qu'en Suisse, être une entreprise suisse, ce qui n'est pas le cas lorsqu'elle n'est pas exploitée par un résident suisse (article 3, § 1 al. f) de la convention), la S.C.I. n'étant en aucun cas un résident de cet Etat.

Ensuite, les juges écartent l'application de l'article 15, § 1 de la convention selon lequel "les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers (...) sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés". Ils se basent sur le fait que la vente est réalisée par la S.C.I. et non par l'associé suisse. En effet, le tribunal relève que la ratio legis de l'article 15 par rapport à l'article 7, § 1 est qu'une personne peut avoir des bénéfices dans un Etat contractant de par une participation dans une société de personnes et, à côté, de par un immeuble qu'elle détient seule. Si, par contre, l'immeuble est détenu par la société de personnes dont la personne est un associé, l'article 15 ne trouve pas application. Nous ne pouvons qu'approuver les parfaites logique et cohérence de ce raisonnement.

En revanche, le Conseil d'Etat fonde sa décision en s'appuyant sur l'article 7, § 8 de la convention qui dit que "les revenus provenant (...) de droits dans (...) des sociétés civiles de droit français, si celles-ci sont soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, sont imposables dans l'Etat contractant où les entreprises en question ont un établissement stable".

⁸¹ CE du 9 février 2000, n° 178389, 8/9 SSR

Il n’y a en principe rien à redire à ce fondement. Il est tout-de-même intéressant de faire quelques parallèles. L’article 7, § 8 de la convention franco-suisse ressemble fortement à l’article 4, § 3 de la convention franco-allemande. Concernant cette dernière, nous avons constaté que le § 3 de l’article 4 n’apportait rien de plus aux règles en vigueur. Il en est de même pour l’article 7, § 8 de la convention franco-suisse, et ce, pour la même raison. Comme la convention franco-allemande, la convention entre la France et la Suisse dispose dans son article 4, § 3 d’une norme selon laquelle une société de personnes est résident de l’Etat contractant avec lequel elle a les liens locaux les plus forts⁸². Il nous semble que le Conseil d’Etat aurait très bien pu appuyer sa décision sur l’article 7, § 1 en combinaison avec l’article 4, §§ 1 et 3 de la convention franco-suisse.

Il ressort des deux décisions que le Conseil d’Etat prône une interprétation strictement littérale des conventions fiscales, ce qui ne peut que nous conforter dans notre propre interprétation de la convention franco-allemande. Il apparaît en tout cas que les répercussions du droit interne sur l’application des conventions sont moindres que certains le prétendent. Mais le Conseil d’Etat va-t-il, le cas échéant, appréhender une société de personnes de droit allemand comme résident allemand aux termes de la convention ?

§ 3. L’arrêt Diebold SA

Dans la décision Diebold SA⁸³, une société anonyme française avait payé des redevances à une société de personnes de droit néerlandais. Il s’agissait, en conséquence, de savoir si, aux termes de l’article 12-1° de la convention franco-néerlandaise, “les redevances provenant de l’un des Etats et payée à un résident de l’autre Etat ne sont imposables que dans cet autre Etat”, en l’espèce aux Pays-Bas. Le Conseil d’Etat a d’abord recherché si la société de personnes bénéficiaire était résident des Pays-Bas. Selon l’article 4 de la convention, l’expression “résident de l’un des Etats” désignait, encore une fois, “toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l’impôt dans cet Etat en raison de son domicile, etc.” Il en ressortait que la société de personnes de droit néerlandais, à défaut d’assujettissement à l’impôt au Pays-Bas, n’était pas un résident hollandais. Vu que

⁸² article 4, § 1 : “Au sens de la présente convention, l’expression “résident d’un Etat contractant” désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit 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.”

article 4, § 3 : “Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne autre qu’une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, elle est réputée résident de l’Etat contractant où se trouve son siège de direction effective. La même disposition s’applique aux sociétés de personnes constituées ou organisées conformément à la législation d’un Etat contractant”.

⁸³ CE du 13 octobre 1999, n° 191191, 8/9 SSR

les associés de cette dernière y étaient, quant à eux, assujettis à l'impôt, le Conseil a conclu que "les redevances versées, (...) compte tenu du statut de cette société, doivent être réputées versées à ses associés", eux-mêmes résidents des Pays-Bas.

Dans la mesure où, en Allemagne, ce sont également les associés qui sont assujettis à l'impôt et non la société de personnes, on pourrait craindre que, transposé dans un contexte franco-allemand, le Conseil adopte la même position. Or, dans le cadre franco-allemand, nous avons l'article 2, § 4, al. a) et c) selon lequel une société de personnes est résidente de l'Allemagne même si elle n'y est pas assujettie à l'impôt. Il est donc espérable qu'en pareil cas, le Conseil tiendra compte de cette disposition.

TROISIÈME PARTIE. TROIS EXEMPLES PRATIQUES

Nous pensons qu'après tout ce qui vient d'être exposé, une mise en application de la convention franco-allemande ne devrait pas faire défaut. La valeur d'une théorie ou bien d'une interprétation, comme nous venons de la proposer, se montre toujours en la pratiquant. C'est pourquoi nous avons décidé de livrer quelques exemples. Cette troisième partie ne se veut donc pas une partie véritable comme les deux précédentes. Elle jouera plutôt le rôle d'une avant-conclusion. Elle sera, de ce fait, plus courte que les autres.

Les trois titres suivants contiendront chacun un exemple pour l'imposition d'une société de personnes de droit français voire allemand composée d'associés résidents français et allemands.

TITRE PREMIER. EXEMPLE N° 1

Prenons une SNC ayant opté pour l'impôt sur les sociétés et qui dispose d'un établissement stable uniquement en France. A est associé de cette société et résident allemand.

En France, comme la SNC paye l'impôt sur les sociétés, A est soumis à l'impôt sur le revenu au moment où un dividende lui est versé. Du côté allemand, l'administration doit, en première ligne, se demander dans quel type de société A a pris une participation. S'il détient des parts dans une société de capitaux, il perçoit des dividendes et est imposable avec des

revenus de capitaux mobiliers selon le droit interne allemand. S'il détient, en revanche, des parts dans une société de personnes, il est imposé sur sa part dans les bénéfices de cette dernière dans la catégorie des bénéfices commerciaux et industriels (§ 15 EStG).

Le problème se pose ici dans la mesure où une société de personnes est - en droit français - soumise au régime fiscal des sociétés de capitaux. Il y a deux possibilités de résoudre le problème : soit on applique à l'associé résident allemand (en l'occurrence A) le même régime fiscal auquel il est soumis en France, soit on opère ce qui est appelé en Allemagne le "Rechtstypenvergleich". Dans le premier cas, on risquerait d'enfreindre l'égalité fiscale posée par l'article 3 du Grundgesetz, un principe fondamental de la constitution allemande. En effet, vu que la SNC est, sur le plan juridique, une société de personnes et vu qu'elle ressemble en cela à la "offene Handelsgesellschaft" (oHG), un associé résident allemand d'une SNC serait traité autrement, sur le plan fiscal qu'un pareil résident associé d'une oHG. Ce serait donc traiter inégalement ce qui est, sur le fond, égal.

C'est la raison pour laquelle administration et jurisprudence opèrent toujours une comparaison de la structure juridique et du rôle économique de la société de droit étranger avec le droit commercial allemand pour qualifier la société de droit étranger selon un type de société y correspondant en droit interne (Rechtstypenvergleich). La qualification se fait uniquement sur le plan juridique. Ensuite seulement, la société, voire ses associés sont traités, sur le plan fiscal, comme leurs semblables de droit interne⁸⁴ . En conséquence, la SNC, ayant opté pour l'impôt sur les sociétés ou non, sera toujours considérée comme une oHG et ses associés seront imposés pour la part dans les bénéfices de la SNC. L'associé A sera imposée, en conséquence, tous les ans sur sa part dans les bénéfices. Au moment où la SNC lui verserait un dividende, il subirait une double imposition. La partie des bénéfices de la SNC revenant à A subirait chaque année une double imposition, en France avec l'impôt sur les sociétés et en Allemagne avec la Einkommensteuer (l'impôt sur le revenu allemand) levé chez A.

Ceci étant valable pour le droit interne, pour l'application de la convention franco-allemande, l'administration doit, pour déterminer ce qui relève des bénéfices et des dividendes, se référer uniquement aux définitions que donne la convention elle-même. C'est-à-dire qu'en ce qui concerne les bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés en France, l'administration allemande devra rechercher si la part dans ces bénéfices revenant à A est imposable en France ou en Allemagne selon l'article 4, § 1 en combinaison avec l'article 2, §§ 6 et 4 al. a) , § 3 dans cet ordre. Elle devrait surtout ne pas méconnaître le fait que la SNC est

⁸⁴ Marion MÜLLER, Clemens WANGLER, *Qualifikationskonflikte bei der Beteiligung inländischer Investoren an ausländischen Personengesellschaften*, IStR, 2003, p. 145, spéc. 146

un résident français aux termes des dispositions sus-évoquées. Car “le terme “entreprise française” désigne “une entreprise exploitée par un résident de la France”, article 2, § 6. Au sens de la convention, on entend par “résident d’un Etat contractant toute personne qui en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l’impôt dans cet Etat, en raison de son domicile etc.”, article 2, § 4, al. a). “Le terme “personne” désigne les personnes morales” selon l’article 2, § 3. La SNC étant une personne morale assujettie à l’impôt sur les sociétés en France et exploitant une entreprise commerciale est un résident français. Les bénéfices, aux termes de l’article 4, § 1, proviennent donc d’une entreprise française et sont imposables en France sous réserve de la prise en compte pour le taux progressif en Allemagne (article 20, § 1, al. a) de la convention).

Il est néanmoins à craindre que l’administration fiscale allemande n’appréhende pas la SNC en tant que résidente française, mais, dans une application non-avouée de la Bilanzbündeltheorie, considère qu’il s’agit des bénéfices provenant d’un établissement stable situé en France qui est exploité par une entreprise allemande en la personne de l’associé allemand A. De cette manière, une double imposition est, bien entendu, évitée de façon efficace, mais on aurait du mal à dire que ce résultat serait atteint par une application (littérale) de la convention.

Cet exemple de l’associé allemand d’une SNC ayant opté pour l’impôt sur les sociétés en France est, de plus, une très bonne occasion de montrer que notre interprétation de l’article 2, § 4, al. a) et c) est pertinente. Il a été écrit que l’alinéa c) de la norme précitée trouve son sens dans l’application à une société de personnes de droit français ayant opté pour l’impôt sur les sociétés⁸⁵. Mais, suivant la convention à la lettre, l’alinéa c) n’y joue même aucun rôle. La SNC est une personne selon le droit français, elle est assujettie à l’impôt en France. Elle est donc un résident français aux termes de la convention. D’où résulterait sa double résidence, *conditio sine qua non* de l’application de l’alinéa c) ? En vertu de la législation allemande, la SNC n’est pas assujettie à l’impôt en Allemagne. Elle n’est donc pas une résidente allemande sous cet angle. Seulement dans la mesure où l’administration allemande ignore que la SNC est un résident français aux termes de la convention - convention qu’elle est pourtant tenue de respecter - et où elle va considérer que l’entreprise est exploitée par un résident allemand (l’associé allemand), il peut alors y avoir double résidence. Suivant cette opinion, l’alinéa c) trouverait, alors, son sens seulement dans l’hypothèse où l’administration allemande passerait outre le fait que la SNC est un résident français aux termes de la convention. Ainsi, elle passerait aussi outre la convention. D’ailleurs, l’alinéa c) dispose clairement qu’il n’en est de même que des sociétés de personnes qui n’ont

⁸⁵ DEBATIN / WASSERMEYER, *Doppelbesteuerung*, op. cit. KRAMER, article 2, n° 38

pas la personnalité juridique. La disposition ne peut donc en aucun cas s'appliquer à une société de personnes de droit français ayant la personnalité morale.

Le droit d'imposer les bénéfices de la SNC étant ainsi réparti à la France, reste à régler la question de l'imposition des dividendes payés à l'associé A. Le droit d'imposition des dividendes, dividendes aux termes de la convention, est réparti selon les règles de l'article 9 de la convention franco-allemande. Ainsi, l'Allemagne a le droit d'imposition, les dividendes payés, selon les termes du § 1 du même article, par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant étant imposables dans cet autre Etat. La SNC est un résident français, l'associé A est un résident allemand. Selon le § 2 du même article, la France conserve le droit d'une retenue à la source à la hauteur de 15 pour cent.

Le terme "dividende" est défini au § 6, al. a) comme "revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'Etat contractant dont la société distributrice est un résident". On se demande, toujours dans l'hypothèse où elle ignorerait le fait que la SNC est un résident français aux termes de la convention, comment l'administration allemande aborderait le problème s'il n'y avait pas l'article 9, § 7 selon lequel "dans la mesure où les dispositions des articles 4 et 6 confèrent à la France le droit d'imposer les bénéfices des sociétés mentionnées au paragraphe 3 de l'article 4, les revenus provenant de ces bénéfices, qui sont regardés comme des dividendes au sens de la législation française, sont imposables selon les dispositions du paragraphe 2 du présent article".

Bien évidemment, l'article 9, § 7 a le mérite de souligner un principe qui ressort déjà des dispositions de la convention qui le précèdent. Dans cette mesure, il remplit la même fonction que le § 3 de l'article 4 qui se limite à vouloir clarifier un principe qui se trouve déjà fixé dans les paragraphes et articles précédents. Nous remarquerons toujours qu'une telle disposition ne peut qu'irriter celui qui lit la convention à la lettre et qui cherche derrière chaque disposition une fonction qui ne serait pas encore prise en charge par d'autres dispositions. Mais comme une disposition apparaissant dans un texte ultérieurement à une autre ne doit pas remettre en question la règle fixée par celle-ci, le paragraphe 3 de l'article 4 et le paragraphe 7 de l'article 9 ne peuvent remettre en question les dispositions selon lesquelles une société de personnes est un résident de l'Etat dans lequel se trouve son siège de direction. En l'espèce, le § 7 de l'article 9 ne peut pas, d'un point de vue allemand, remettre en question le fait qu'une SNC ayant opté pour l'impôt sur les sociétés - personne morale assujettie à l'impôt en France - est un résident français pour l'application du paragraphe premier de l'article 9.

Si, par conséquent, l'Allemagne se voit attribuer le droit d'imposition des dividendes versés à l'associé A, l'administration fiscale allemande imposera ceux-ci dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux selon le § 15 EStG, la qualification sur le plan conventionnel et la qualification sur le plan du droit interne étant deux choses distinctes.

TITRE DEUX. EXEMPLE N° 2

Prenons maintenant le cas de l'associé A, résident allemand, commanditaire d'une société en commandite simple (SCS) ayant un seul établissement stable en France.

La SCS, à défaut d'option pour l'impôt sur les sociétés, a en France un statut fiscal mixte, les commandités étant soumis à l'impôt sur le revenu tandis que la société est soumise à l'impôt sur les sociétés pour la part dans les bénéfices correspondant aux droits des commanditaires. L'associé A sera donc en France soumis à un régime d'imposition des dividendes que la SCS lui versera.

L'appréciation se fera en Allemagne de la même façon que dans l'exemple précédent. Pour l'application du droit interne, la SCS sera comparée à une Kommanditgesellschaft, seuls son statut juridiques et son rôle économique étant pris en compte. A, à condition qu'il remplisse les conditions de la Mitunternehmerschaft, sera imposé avec sa part dans les bénéfices dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (§ 15 EStG). Pour l'application de la convention franco-allemande, il en ira de même que dans notre premier exemple, la France ayant le droit d'imposer les bénéfices, l'Allemagne les dividendes sous réserve d'une retenue à la source en France. Les versements qualifiés de dividendes pour l'application de la convention seront qualifiés, pour leur imposition en Allemagne, comme bénéfices industriels et commerciaux.

Variation : cette fois-ci, A est commandité de la SCS.

L'associé A sera soumis à l'impôt sur le revenu en France. En ce qui concerne l'appréciation selon le droit interne allemand, aucun changement n'est à constater par rapport aux cas de figure précédents. Seulement, sur le plan conventionnel, les choses se simplifient, aucun dividende n'étant versé aux termes de la convention.

On peut considérer que, en ce qui concerne la double imposition, la situation d'un associé résident allemand étant commandité d'une SCS soit plus avantageuse que celle du même associé étant commanditaire. Le commanditaire, comme d'ailleurs l'associé allemand d'une SNC ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, subit non seulement une progression de son taux d'imposition en Allemagne en ce qui concerne l'imposition des bénéfices (articles 4, § 1 et 20, § 1, al. a) de la convention), mais aussi une retenue à la source au moment de la distribution du dividende.

Voilà effectivement une illustration de la répercussion du droit interne sur l'application de la convention. Pour les raisons évoquées ci-dessus (voir l'exemple n° 1 : "Rechtstypenvergleich", égalité fiscale), le droit interne allemand, ne connaissant pas la soumission d'une société de personnes à l'impôt sur les sociétés, ne considère jamais la société de personnes française soumise à l'impôt sur les sociétés comme une société de capitaux. En conséquence, l'associé résident allemand ne sera jamais traité comme un associé d'une société de capitaux. L'égalité fiscale étant préservée en droit interne, elle provoquera donc une certaine inégalité entre associés selon si ceux-ci sont commanditaires ou commandités d'une SCS. Cette inégalité trouve, cependant, son origine dans le droit français et est, par conséquent, hors de portée du droit interne allemand. Pour la même raison (égalité fiscale en droit interne allemand, Rechtstypenvergleich), l'associé allemand d'une société de capitaux française ne recevra pas le même traitement que pareil associé d'une société de personnes française ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, les deux types de sociétés étant pourtant traités fiscalement de la même façon en France.

TITRE TROIS. EXEMPLE N° 3

Prenons enfin l'exemple de l'associé B, résident français, commanditaire dans une Kommanditgesellschaft (KG) ayant un établissement stable en Allemagne.

B sera imposé chaque année en Allemagne avec sa part dans les bénéfices selon le § 15 EStG. En droit interne français, en ce qui concerne les bénéfices correspondant aux droits des commanditaires, c'est la société qui est soumise à l'impôt sur les sociétés, selon l'article 206-4 du Code général des impôts. Cette dernière n'est imposable en France qu'avec ses bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France selon l'article 209-I du Code général des impôts. S'agissant, en l'occurrence, d'une entreprise exploitée en Allemagne, la part de l'associé B dans les bénéfices de la Kommanditgesellschaft n'est pas imposable en France. Il ne reste, alors, que l'imposition des dividendes versés à B, dividendes imposables en France selon l'article 108-1° et suivants du Code général des impôts.

En ce qui concerne l'application de la convention, les bénéfices étant imposables en Allemagne selon l'article 4, le droit d'imposer les dividendes est réparti à la France selon l'article 9, § 1.

Nous voyons qu'ici le fait que le commanditaire résident français d'une Kommanditgesellschaft est en droit français soumis à un régime de distribution, ne pose aucun problème.

CONCLUSION

La fiscalité des bénéfices de la société de personnes composée d'associés français et allemands est essentiellement régie par la convention franco-allemande. Même si celle-ci permet une lecture qui laisse apparaître son texte plus adapté à la société de personnes que ce ne serait, par exemple, le cas pour la convention modèle OCDE, cette lecture exige néanmoins un considérable effort de réflexion. Ceci ne joue, malheureusement, pas en faveur de la sécurité juridique. On aimerait des dispositions plus claires et plus précises.

Les conventions fiscales ayant abordé le problème de l'imposition des sociétés de personnes d'une façon respectueuse envers les particularités de ce type de société, sont rares malgré les travaux de l'OCDE en cette direction, mais elles existent. La convention franco-allemande n'en fait cependant pas partie. Une réforme de cette dernière s'imposerait.

Une telle réforme demanderait la volonté des deux États contractants de trouver une position commune par rapport au régime fiscal de la société de personnes. Les positions ne sont cependant pas si éloignées qu'un tel projet ne pourrait qu'échouer, comme la comparaison des droits internes l'a montré. Au contraire, si nous nous accordons un moment de rêve idyllique, les deux côtés pourraient apprendre l'un de l'autre : les Allemands chez les Français, une fois pour toute, que la société a une activité propre distincte de celles de ses associés, et les Français chez les Allemands que, pour être un sujet fiscal, il ne faut pas nécessairement être un assujetti.

Mais peut-être le peu de contentieux que nous avons trouvé est-il signe que tout va de bon train dans l'état actuel de la convention. Nous ne le savons pas. En tout cas, la convention telle qu'elle est, à ce jour, peut livrer des résultats satisfaisants en permettant une lecture qui respecte le fait que la société a une activité propre.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES GÉNÉRAUX

ouvrages français :

- Lamy fiscal, 2003
- Gérard CORNU, Vocabulaire juridique, Association Henri Capitant, Quadrige/PUF, 3^o éd., avril 2002
- Maurice COZIAN, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 4^{ème} éd., LITEC, 1999
- Maurice COZIAN, Alain VIANDIER, Florence DEBOISSY, Droit des sociétés, LITEC, 15^{ème} éd., 2002

ouvrages allemands :

- Karsten SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002
- DEBATIN / WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Band II, Frankreich, (Bearbeiter)
- Klaus VOGEL, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 3^{ème} éd., 1996

OUVRAGES SPÉCIAUX

ouvrages français :

- Bruno GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, Francis Lefebvre, 5^o éd., 2001

ouvrages allemands :

- Bernhard HOCK, Personengesellschaften mit internationalem Gesellschafterkreis, Besteuerungskonflikte und Lösungsmöglichkeiten, Deutscher Universitätsverlag, 1994
- Otto H. JACOBS Internationale Unternehmensbesteuerung : Deutsche Investitionen im Ausland; ausländische Investitionen im Inland, C.H. Beck, München, 2002
- Otto H. JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen, 3. neuberarb. Aufl., München 2002

ouvrages internationaux :

- **Questions de fiscalité internationale, n° 6, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, OCDE, 1999**

ARTICLES

articles français :

- **Patrick SERLOOTEN, Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes, JCP éd. entreprise, 1999, p. 1477**

articles allemands :

- **Bundesministerium der Finanzen, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten - Verwaltungsgrundsätze), in BStBl, 1999, Teil I, p. 1076**
- **Norbert DAUTZENBERG, Ralf HEYERES, Die steuerliche Behandlung des nicht-mitunternehmerischen Gesellschafters, in Betriebsberater, 1994, p.903**
- **Marion MÜLLER, Clemens WANGLER, Qualifikationskonflikte bei der Beteiligung inländischer Investoren an ausländischen Personengesellschaften, in Internationales Steuerrecht (IStR), 2003, p. 145**

JURISPRUDENCE

jurisprudence française :

- **Conseil d'État, décision du 4 avril 1997, n° 144211, 9/8 SSR**
- **Conseil d'État, décision du 13 octobre 1999, n° 191191, 8/9 SSR**
- **Conseil d'État, décision du 9 février 2000, n° 178389, 8/9 SSR**

jurisprudence allemande :

- **Bundesfinanzhof, Urteil vom 29.01.1964, I 153/61 S, in : BStBl 1964, Teil III, p. 165**
- **Bundesfinanzhof, Urteil vom 18.05.1983, IR 5/82, in : BStBl 1983, Teil II, p. 771**
- **Bundesfinanzhof, Urteil vom 24.02.1988, IR 95/84, in BStBl. 1988, Teil II, p. 663**
- **Bundesfinanzhof, Urteil vom 17.10.1990, IR 16/89, in BStBl. 1991, Teil II, p. 211**

- Bundesfinanzhof, Urteil vom 27.02.1991, IR 15/89, in BStBl. 1991, Teil II, p. 444
- Bundesfinanzhof, Urteil vom 14.07.1993, IR 71/92, in BStBl. 1994, Teil II, p. 91
- Bundesfinanzhof, Urteil vom 30.08.1995, IR 122/94, in BStBl. 1996, Teil II, p. 563
- Bundesfinanzhof, VIII R 42/94 du 26 nov. 1996, in BStBl. Teil II, 1998, p. 328 et ss.
- Bundesfinanzhof, Urteil vom 18.07.2001, IR 70/00, www.bundesfinanzhof.de
- Bundesgerichtshof, Urteil vom 29.01.2001, II ZR 331/00, in BGHZ 146, p. 341

INDEX

Les numéros indiquent les pages.

- | | |
|--|---|
| <p>associé-entrepreneur 7</p> <p>associé-investisseur 7, 21, 22, 34</p> <p>Aufenthalt 51, 56</p> <ul style="list-style-type: none"> - gewöhnlicher 37 <p>Betriebseinnahmen</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sonderbetriebseinnahmen 15 <p>bilan 14, 15, 26, 27</p> <ul style="list-style-type: none"> - bilan fiscal 16 <p>Bilanz</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gesamthandsbilanz 15 - Sonderbilanz 15, 26, 27 <p>Bilanzbündeltheorie 7, 8, 12, 16, 59, 60, 61, 11, 65, 67</p> <p>63, 72</p> <p>conflit de lois 35, 36</p> <p>convention fiscale</p> <ul style="list-style-type: none"> - franco-allemande 4, 5, 8, 9, 48, 49, 52, 53, 54, 55, 57, 58, 59, 64, 67, 68, 69, 70, 72, 73, 75, 78 - franco-canadienne 66, 67 | <p>Einkommensteuer 11, 13, 14, 27, 39, 51, 72</p> <p>Einkommensteuerpflicht</p> <ul style="list-style-type: none"> - beschränkte 37 - unbeschränkte 37, 51 <p>entreprise 15, 16, 20, 24, 25, 26, 30, 37, 38, 43, 48, 49, 51, 52, 53, 54, 55, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 66, 67, 72, 77</p> <p>établissement stable 4, 37, 38, 39, 40, 49, 50, 52, 53, 54, 55, 57, 59, 60, 61, 62, 63, 66, 68, 71, 72, 75, 77,</p> <p>Gesamthandsgesellschaft 12, 15</p> <p>Gesellschaft bürgerlichen Rechts 3, 6, 11, 12, 13, 17</p> <p>GmbH & Co. KG 23</p> <p>groupement d'intérêt économique</p> <p>impôt sur le revenu 4, 10, 11, 14, 17, 18, 20, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 39, 42, 44, 45, 46, 47, 52, 71, 72, 75, 76</p> <p>impôt sur les sociétés 3, 10, 11, 17, 18, 20, 28, 29, 31, 32, 33, 43, 45, 46, 47, 71, 72, 73, 75, 76, 77</p> <p>isolierte Betrachtungsweise 38, 40</p> |
|--|---|

- franco-néerlandaise 69
- franco-suisse 68, 69
- germano-américaine 59
- germano-suisse 61
- modèle OCDE 5, 7, 8, 48, 49, 51, 53, 55, 57, 58, 60, 61, 63, 67, 78

59,

domicile 39, 42, 44, 50, 51, 52, 53, 56, 61, 66, 69, 72

double imposition 4, 5, 35, 36, 40, 41, 42, 43, 44, 53, 54, 72, 76

opacité 45

personnalité fiscale 6, 45, 46, 47, 65, 66, 67

Rechtstypenvergleich 71, 76

résidence 4, 5, 6, 36, 38, 49, 50, 51, 52, 54, 55, 56, 57, 73

revenu mondial 36, 37, 40, 42, 47, 51

séjour 51, 56

- habituel 39, 42, 37
- principal 42, 51

société civile 11, 17, 49

société civile immobilière 67

société en commandite simple 10, 11, 13, 17, 23, 28, 34, 49, 75

société en nom collectif 3, 4, 10, 11, 17, 49

société en participation 10, 23, 24, 28, 30, 31, 34

- ostensible 30
- secrète 30

Sonderbetriebsausgaben 15

Sondervergütungen 14

stille Gesellschaft 10, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30

Körperschaftsteuer 11, 14, 26

Kommanditgesellschaft 11, 13, 14, 15, 17, 25, 26, 27, 59, 60, 61, 62, 75, 77

Mitunternehmer 13, 14, 25, 26, 27, 34, 37, 60, 62, 63, 75

- Nicht-Mitunternehmer 24, 27

Nebeneinkunftsarten 38

offene Handelsgesellschaft 10, 11, 13, 15, 17, 71

- atypische	10, 25
- typische	25, 27
sujet fiscal	15, 31, 46, 47, 51, 55, 57, 65, 78, 83
territorialité	35, 36, 43, 47, 65
translucidité	45
transparence	6, 8, 45, 55, 80
- semi-transparence	45
Welteinkommen	36
Wohnsitz	37, 39, 51

TABLE DES MATIÈRES

• Sommaire.....	1
• Abréviations principales utilisées.....	2
• Introduction.....	3
• PREMIÈRE PARTIE. Comparaison du traitement fiscal de la société de personnes en droits français et allemand.....	10
• Titre premier. Traitement général de la société de personnes dans les deux Etats.....	11
• Chapitre premier. Le droit allemand.....	12
section première - La “Mitunternehmerschaft”.....	13
section 2 - La “Bilanzbündeltheorie”.....	16
• Chapitre 2. Le droit français.....	17
section première - L’activité de la société.....	17
section 2 - L’activité de l’associé.....	20
• Titre 2. Les traitements particuliers des sociétés de personnes.....	23
• Chapitre premier. Les traitements particuliers en Allemagne.....	24
section première - La “stille Gesellschaft”, § 230 et ss. HGB.....	24
section 2 - Le nicht - Mitunternehmer.....	27

• Chapitre 2. Les traitements particuliers en France.....	28
section première. L'imposition de la société en commandite simple.....	28
section 2. La société en participation	30
• Titre 3. Différences et similitudes entre les systèmes français et allemand - une synthèse.....	32
• DEUXIÈME PARTIE. Les répercussions du droit interne sur l'application de la convention franco-allemande.....	35
• Titre premier. Les règles de territorialité et de conflit de lois en droit interne...	36
• Chapitre premier. Le droit interne allemand.....	37
section première. L'imposition des associés non-résidents allemands avec leurs revenus de source allemande.....	37
section 2. L'imposition des associés résidents allemands avec leurs revenus de source étrangère.....	39
• Chapitre 2. Le droit interne français.....	42
section première. L'imposition des associés résidents français avec leurs revenus de source étrangère..	42
section 2. L'imposition des associés non-résidents français avec leurs revenus de source française..	44
§ 1er. Le droit positif.....	44
§ 2. La position de l'administration française.....	44
• Titre 2 . La convention franco-allemande.....	48
• Chapitre premier. L'articulation de la convention.....	49
• Chapitre 2. L'application de la convention par les Etats.....	58
section première. L'application par l'Allemagne.....	58
§ 1. Arrêt du BFH du 29 janvier 1964.....	59
§ 2. Arrêt du BFH du 24 février 1988.....	60
§ 3. Arrêt du BFH du 17 octobre 1990.....	61

§ 4. Arrêt du BFH du 14 juillet 1993.....	62
§ 5. Arrêt du BFH du 30 août 1995.....	62
§ 6. Arrêt du BFH du 18 juillet 2001.....	62
section 2. L'application par la France.....	65
§ 1. L'arrêt Kingroup.....	65
§ 2. L'arrêt Hubertus AG.....	67
§ 3. L'arrêt Diebold SA.....	69
• TROISIÈME PARTIE. Trois exemples pratiques	70
• Titre premier. Exemple n° 1.....	71
• Titre 2. Exemple n° 2.....	75
• Titre 3.Exemple n° 3.....	77
• Conclusion.....	78
• Bibliographie.....	79
• Index	81