

*ACCORDS INTERNATIONAUX BILATERAUX DE LA REPUBLIQUE  
POPULAIRE DE POLOGNE TENDANT A ELIMINER LA DOUBLE  
IMPOSITION*

*Jan Gluchowski*

1. *CARACTERE JURIDIQUE DE LA DOUBLE IMPOSITION*

Du point de vue du droit la double imposition consiste à frapper d'un double impôt le revenu ou les biens qui se trouvent entre les mains de la même personne. La double imposition à l'échelle internationale a lieu lorsque la personne physique ou juridique est tenue, en vertu des dispositions du droit, à payer des impôts basés sur le même objet, dans la même période, dans plus d'un pays. La double imposition est causée principalement par l'obtention de revenus étrangers par des étrangers, soit aussi par l'obtention de revenus tant dans le pays qu'à l'étranger<sup>1</sup>.

En Pologne et dans les autres pays socialistes, la double imposition a pris une grande importance dans les années soixante-dix par suite de l'entreprise de plus en plus fréquente d'un travail à l'étranger, lors de la réalisation des contrats bi- et multilatéraux. En outre, plusieurs firmes socialistes ont conclu des contrats avec des Etats à régimes différents, dont la composante est l'engagement de leur propre main-d'oeuvre. A leur tour les firmes occidentales emploient leurs propres travailleurs lors de la réalisation des tâches sur le territoire des pays socialistes. Enfin, maintes personnes reçoivent des rétributions à titre de bourses ou de leur travail sous forme d'honoraires ou de vente de licences. Dans toutes les situations mentionnées, le manque de régulation juridique régulière peut provoquer la réduction des revenus ou des rentrées de devises.

La double imposition est liée le plus souvent avec les impôts sur le revenu et sur le patrimoine qui chargent les revenus du travail ou du capital. Un champ favorable pour la double imposition est l'affluence de main-d'oeuvre ou de capital. Les prétentions en matière d'impôt peuvent être avan-<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> S. N. Fromme<sup>1</sup>, *Taxation of Branches and Subsidiaries in Western Europe, Canada and the USA*, London 1978, pp. 155 - 156.

cées par les organes fiscaux des pays dans lesquels on obtient les revenus ainsi que par les organes fiscaux des pays où résident les personnes physiques ou juridiques obtenant ces revenus.

Certains pays appliquent le principe de la territorialité et frappent d'impôts les revenus obtenus sur leur territoire. Par contre, ils exemptent d'impôts les revenus de leurs résidents provenant de l'étranger et ce tant du travail que du capital. D'autres Etats observent le principe du pays-siège ou du lieu de résidence et chargent d'impôt tout le revenu donc provenant aussi bien du pays-siège que de l'étranger. Ce deuxième groupe d'Etats frappe en outre d'impôt les revenus des non-résidents, provenant de l'étrangers.

La convergence des prétentions en matière d'impôt de deux pays, peut se manifester sous trois aspects :

- obligation illimitée de prestation de l'impôt dans les deux pays et application des impôts en totalité,
- obligation illimitée de prestation de l'impôt dans un pays et obligation limitée de prestation de l'impôt dans l'autre,
- obligation limitée de prestation de l'impôt dans les deux pays <sup>3</sup>.

La double imposition n'était pas appliquée en Pologne et dans les autres pays socialistes, tant que nos relations économiques concernaient principalement les contractants du Conseil d'Aide Economique Mutuelle. On ne se chargeait pas mutuellement d'impôts, car les partenaires étaient de règle des entreprises d'Etat. En outre, en Pologne, on ne frappait pas d'impôts les revenus obtenus sporadiquement par les entreprises capitalistes sur le territoire de la Pologne, p.ex. à titre de vente des licences et ce, par suite de l'insertion dans les contrats d'une clause d'exonération fiscale. Les exonérations ne concernaient pas les revenus des droits d'auteurs ainsi que les honoraires pour les représentations artistiques qui étaient frappés d'impôt sur les traitements, prélevé lors du paiement des rémunérations <sup>2 3 4</sup>.

Les effets de la double imposition peuvent exercer une influence sur les entreprises de travail, le budget et l'économie nationale en tant qu'ensemble. La double imposition des entreprises diminue leurs bénéfices, avec l'alternative de leur élimination complète. Du point de vue de l'économie budgétaire, la double imposition est une source de revenus de

---

<sup>2</sup> D. Gotz-Kozierkiewicz, *Ekonomiczne aspekty umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu [Aspects économiques des accords portant sur la prévention de la double imposition]*, « Studia Finansowe », 1979, n° 28.

<sup>3</sup> H. J. Telekamp, *Die Doppelbesteuerung*, WISS-Studienblatt 1973, n° 12.

<sup>4</sup> J. Białobrzeski, *Opodatkowanie w Świetle umów o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu [L'imposition à la lumière des accords sur la prévention de la double imposition]*, « Finanse », 1975, n° 1.

chacun des pays qui perçoit les impôts. Enfin, du point de vue de l'économie nationale la double imposition différencie la capacité concurrentielle des sujets imposés.

Du point de vue juridique, la double imposition à l'échelle internationale est le résultat de la collision des dispositions fiscales de deux ou d'un plus grand nombre de pays. Une telle collision advient, par exemple, parce que le même sujet remplit les exigences de la responsabilité fiscale personnelle simultanément dans au moins deux Etats. La cause principale de la collision des dispositions fiscales dans deux ou un plus grand nombre d'Etats est cependant le fait que chacun des Etats, en principe, frappe d'impôt :

— les revenus des personnes physiques résidant sur son territoire, soit séjournant pendant un temps déterminé sur son territoire, que la source des revenus se trouve sur son territoire ou à l'étranger ;

— tous les revenus dont la source se trouve sur le territoire de l'Etat, que la personne obtenant le revenu se trouve actuellement sur le territoire de ce pays ou à l'étranger <sup>5 6 7</sup>.

L'élimination de la double imposition peut consister à : la renonciation unilatérale, pleine ou partielle, par l'Etat aux droits à percevoir l'impôt ; la conclusion d'accords bilatéraux relatifs à la double imposition, qui éliminent dans une grande mesure la double imposition à caractère économique et juridique ; la conclusion d'accords multilatéraux qui devraient tenir compte de la différenciation compliquée des systèmes fiscaux respectifs.

Toutes les méthodes mentionnées d'élimination de la double imposition s'appuient sur la technique fiscale et englobent les méthodes d'exemption, de forfait et de déduction, ainsi que le système de crédit fiscal. Dans la pratique, le crédit fiscal <sup>6</sup> ainsi que les exemptions prédominent.

Les exemptions d'impôts concernent avant tout les diplomates et englobent tous les impôts locaux (territoriaux) et d'Etat. Sont également exemptées d'impôts les redevances prélevées par les missions diplomatiques lors de l'exercice de leurs fonctions officielles.

La liquidation ou la limitation de la double imposition est précisée parmi les objectifs que s'efforcent d'atteindre les organisations écono-

---

<sup>5</sup> M. Bakes, M. Karfikova, *Problematika soglasenii dvojnogo nalogooblozenija*, V *Mezdunarodnyj Simposium po Finansovomu Pravu Socialisticeskih Stran*, Poznań 1981, p. 2.

<sup>6</sup> S. N. Frommel, *op. cit.*, p. 155.

<sup>7</sup> Art. 23 pt 1 de la Convention Vienneoise sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961. Les exceptions sont précisées dans la même article pt 2.

miques internationales à l'Ouest<sup>8</sup> et à l'Est<sup>9</sup>. En somme il convient de constater que malgré les essais, entrepris et partiellement couronnés de succès, de conclusion d'accords multilatéraux, la meilleure méthode d'élimination de la double imposition à l'échelle mondiale sont les accords bilatéraux.

## 2. CARACTERISTIQUE GENERALE DES ACCORDS FISCAUX BILATERAUX CONCLUS PAR LA RPP

Des accords internationaux bilatéraux tendant à éliminer la double imposition étaient déjà conclus par la Pologne dans la période de l'entre-deux-guerres. A cette époque, la Pologne a conclu des accords avec la Tchécoslovaquie<sup>10</sup> à Varsovie le 23 avril 1925 ; avec l'Autriche<sup>11</sup> à Vienne le 24 novembre 1926 ; avec la Hongrie<sup>12</sup> à Varsovie le 12 mai 1928.

Après la II<sup>e</sup> guerre mondiale, la Pologne a signé des accords bilatéraux portant sur la prévention de la double imposition presque exclusivement avec des pays à régimes différents. L'unique exception est l'accord signé avec la Chine le 22 janvier 1977 qui n'a pas été publié jusqu'à présent.

Les rapports fiscaux entre les Etats du CAEM sont basés sur deux arrangements multilatéraux. Le premier arrangement concerne la double imposition des revenus et des biens des personnes physiques<sup>13</sup> ; il a été établi à Miskolc en Hongrie en 1977 et est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1979. Le deuxième arrangement multilatéral des Etats du CAEM concerne la double imposition des revenus et des biens des personnes juridiques<sup>14</sup>. Il a été établi à Ulan Bator en 1978 et est entré définitivement

<sup>8</sup> Art. 220 du Traité de Rome. Voir aussi A. Kostecki, *Z zagadnień podatkowych zachodnioeuropejskiej integracji gospodarczej* [Des problèmes fiscaux de l'intégration économique ouest-européenne], « Folia Oeconomica Cracoviensis », 1961.

<sup>9</sup> E. A. Rovinskij, A. M. Ceremahin, *Mezhdunarodno-pravovyye regulirovaniye dvojnogo nalogoobloženija*, « Sovetskoe Gosudarstvo i Pravo », 1975, n° 6 ; V. Lisowski, *Einige völkerrechtliche Fragen der Doppelbesteuerung*, « Bulletin for International Fiscal Documentation », 1976, n° 12. Une commission spéciale du CAEM s'occupe en permanence de la double imposition. Cf. J. Konstantinow, *Stala Komisja Walutowo-Finansowa RWPG w służbie integracji* [Commission Permanente Monétaire-Financière du CAEM au service de l'intégration], « Finanse », 1979, n° 1.

<sup>10</sup> Dziennik Ustaw [Journal des Lois — cité ci-après : J. des L.], de 1926, n° 14, texte 82.

<sup>11</sup> J. des L. de 1933, n° 91, texte 704.

<sup>12</sup> J. des L. de 1935, n° 75, texte 604.

<sup>13</sup> J. des L. de 1979, n° 10, texte 66.

<sup>14</sup> J. des L. de 1979, n° 10, texte 68.

en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1979. Vu le caractère multilatéral des deux arrangements, ils ne seront pas traités dans le présent ouvrage <sup>15</sup>.

La République Populaire de Pologne a signé les premiers accords bilatéraux portant sur la prévention de la double imposition avec la Suisse (la conclusion de cet accord a eu lieu le 13 juin 1961 sous forme d'échange de notes), la Grèce (non publié), la République Fédérale d'Allemagne <sup>16</sup> et l'Italie<sup>17</sup>.

Les accords suivants ont été signés avec : l'Autriche <sup>18</sup> à Vienne le 2 octobre 1974, avec les Etats-Unis d'Amérique <sup>19</sup> à Washington le 8 octobre 1974, avec le Pakistan<sup>20</sup> à Varsovie le 25 octobre 1974, avec la Suède<sup>21</sup> à Stockholm le 5 juin 1975, avec la France <sup>22</sup> à Varsovie le 25 juin 1975, avec le Danemark<sup>23</sup> à Copenhague le 6 juin 1976, avec la Belgique<sup>24</sup> à Bruxelles le 14 septembre 1976, avec la Grande-Bretagne<sup>25</sup> à Londres le 16 décembre 1976, avec la Norvège <sup>26</sup> à Oslo le 24 mai 1977, avec la Malésie<sup>27</sup> à Varsovie le 16 septembre 1977, avec la Finlande<sup>28</sup> à Helsinki le 26 octobre 1977, avec la Thaïlande<sup>29</sup> à Bangkok le 8 décembre 1978, avec la Hollande <sup>30</sup> à Varsovie le 20 septembre 1979, avec l'Espagne<sup>31</sup> à Madrid le 15 décembre 1979, avec le Japon<sup>32</sup> à Tokyo le 20 février 1980, avec le Sri Lanka<sup>33</sup> à Colombo le 25 avril 1980.

Au total la RPP a donc conclu des accords bilatéraux tendant à éliminer la double imposition avec 21 pays du monde, dont avec un Etat socialiste et quatre en voie de développement. Un accroissement particulier des

<sup>15</sup> Le contenu des deux accords est présenté dans l'article : *Międzynarodowe umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu [Accords internationaux sur la prévention de la double imposition]*, « Państwo i Prawo », 1983, n° 2.

<sup>16</sup> J. des L. de 1975, n° 31, texte 163. En outre : Le protocole modifiant l'accord du 21 octobre 1979 (J. des L. de 1982, n° 1, texte 1).

<sup>17</sup> J. des L. de 1977, n° 9, texte 37.

<sup>18</sup> J. des L. de 1975, n° 24, texte 129.

<sup>19</sup> J. des L. de 1976, n° 31, texte 178.

<sup>28</sup> J. des L. de 1976, n° 9, texte 47.

<sup>21</sup> J. des L. de 1977, n° 13, texte 51.

<sup>22</sup> J. des L. de 1977, n° 1, texte 5.

<sup>23</sup> J. des L. de 1979, n° 5, texte 24.

<sup>24</sup> J. des L. de 1978, n° 24, texte 109.

<sup>25</sup> J. des L. de 1979, n° 7, texte 20.

<sup>29</sup> J. des L. de 1979, n° 27, texte 157.

<sup>27</sup> J. des L. de 1979, n° 10, texte 62.

<sup>28</sup> J. des L. de 1979, n° 12, texte 84.

<sup>29</sup> J. des L. de 1983, n° 37, texte 170.

<sup>80</sup> J. des L. de 1981, n° 31, texte 168.

<sup>81</sup> J. des L. de 1982, n° 17, texte 127.

<sup>32</sup> J. des L. de 1983, n° 12, texte 60.

<sup>33</sup> Ratifié le 3 décembre 1981.

accords conclus tombe pour les années 1974, 1976, 1977 et 1979. La comparaison des dates de signature et de publication des accords démontre un intervalle de temps atteignant 4 ans. En outre, certains accords comprennent dans leur contenu l'état réel de la période avant la signature de l'accord. Dans cette situation on peut supposer que la cause directe de la conclusion de certains accords était l'apparition de litiges en matière fiscale <sup>34</sup>.

Les accords bilatéraux portant sur la prévention de la double imposition qui ont été conclus par la RPP peuvent être divisés en trois catégories :

1) les accords ayant en vue la prévention de la double imposition des bénéficiaires obtenus de la réalisation de la navigation maritime et aérienne,

2) les accords ayant en vue la prévention de la double imposition des revenus,

3) les accords ayant en vue la prévention de la double imposition des revenus et des biens <sup>35</sup>.

Les accords bilatéraux portant sur la prévention de la double imposition, signés par la Pologne aux cours des dernières vingt années, se caractérisent par le fait qu'ils sont basés sur l'accord modèle OECD (Organization for Economic Cooperation and Development). Le Conseil de la Communauté Economique Européenne a adopté les premières recommandations concernant la double imposition en février 1955. Dans les années 1958 et 1961, le Comité Financier de l'OECD a préparé quatre rapports provisoires, pour présenter enfin, en 1963 la version finale du rapport intitulé *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*. Sa version modifiée est en vigueur depuis 1977 sous le nom de *Model Convention for Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital*. En somme l'accord OECD a un rapport indirect avec le droit international des Etats socialistes.

### 3. LE CONTENU DES ACCORDS TENDANT A ELIMINER LA DOUBLE IMPOSITION

Dans l'introduction -à nombre d'accords bilatéraux signés par la Pologne avec d'autres Etats est contenue la constatation concernant le but principal, non lié avec les impôts. Ce but est la volonté de développer et de renforcer ultérieurement les rapports économiques. Le contenu des

---

<sup>34</sup> A. Kostecki, *The Principles of Taxation of Income Derived by Foreign Individuals and Legal Entities*, « Bulletin for International Fiscal Documentation », 1977, n° 12.

<sup>35</sup> *Ibidem*.

accords dépend de l'étendue des questions qui y sont réglées. Les plus modestes sous ce rapport sont les accords sur la tendance à éliminer la double imposition des revenus obtenus de la navigation maritime et aérienne.

La République Populaire de Pologne a conclu des accords concernant l'élimination de la double imposition des revenus de la navigation maritime et aérienne avec la Chine, la Suisse, la Grèce et l'Italie. Ce dernier accord avec l'Italie a été publié. Dans l'accord, la définition « réalisation de la navigation maritime et aérienne » englobe un large éventail de fonctions. Cette définition signifie l'activité professionnelle du transport par voie maritime et aérienne de personnes, d'animaux, de marchandises et du courrier. Le transport peut être effectué par des propriétaires, des expéditeurs, des mandants et des armateurs ou par d'autres personnes exploitant les navires et les avions, y compris avec la vente des billets de transport et d'autres documents de transport.

Entreprise polonaise signifie dans l'accord : entreprise polonaise d'Etat, institutions polonaises à caractère national et local, personnes physiques reconnues, dans des buts fiscaux, comme demeurant en Pologne et non en Italie, ainsi que sociétés de capitaux et de personnes, fondées conformément à la législation polonaise. Le siège de ces sociétés doit se trouver sur le territoire de la RPP. Des éléments convergents apparaissent dans la définition « entreprise italienne ».

Le gouvernement de la RPP et le gouvernement de la République Italienne se sont engagés à exempter les bénéfiques provenant de la réalisation de la navigation maritime et aérienne entre les deux pays et entre d'autres pays, effectuée sous le pavillon national par les entreprises italiennes et polonaises, d'impôts et taxes sur les revenus et d'autres charges fiscales. Dans le contenu de l'accord on a renoncé à énumérer en détail tous les impôts faisant l'objet d'une exemption.

Conformément à son contenu, l'accord est applicable aux revenus obtenus de la réalisation de la navigation maritime et aérienne depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1966. L'accord est entré en vigueur en 1977. Un aussi long intervalle de temps est très rare.

Les accords tendant à éliminer la double imposition des revenus ont été conclus entre la RPP et le Japon, la Malésie, le Pakistan, la Thaïlande et les USA. Par contre, les accords portant sur l'élimination de la double imposition des revenus et du patrimoine ont été conclus entre la RPP et les Etats suivants : l'Autriche, la Belgique, le Danemark, la Finlande, la France, la Norvège, l'Espagne, la Hollande, la République Fédérale d'Allemagne, le Sri Lanka, la Suède et la Grande-Bretagne. L'accord avec la Grande-Bretagne se caractérisait par le fait qu'on y a utilisé la formulation « bénéfiques patrimoniaux » et non patrimoine. Sous la-

néfices patrimoniaux on comprend, conformément à la disposition de l'art. 13, les bénéfiques à titre de transfert de la propriété du patrimoine mobilier et immobilier. Les accords tendant à éliminer la double imposition des revenus ainsi que des revenus et biens ont un rapport étroit avec l'accord modèle OECD.

Conformément au contenu de l'art. 2 de l'accord modèle, dans tous les accords ont été définis les genres d'impôts auxquels se rapportent leurs dispositions. En ce qui concerne le nombre des impôts énumérés dans les accords respectifs, des disproportions notables se manifestent. Il arrive que dans certains cas nous avons affaire à un même nombre d'impôts. Il en est ainsi par rapport à l'accord conclu avec l'Espagne où, dans l'art. 2 pt 3, trois impôts ont été mentionnées. Du côté polonais : l'impôt sur les revenus, sur les traitements et compensatoire. Du côté espagnol : l'impôt sur les revenus des personnes physiques, l'impôt sur les bénéfiques des sociétés et l'impôt sur le patrimoine. Par contre, dans l'accord avec le Danemark on mentionne trois impôts polonais et dix impôts danois.

Les accords sur l'élimination de la double imposition englobent du côté polonais l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les traitements et l'impôt compensatoire. En Pologne, l'impôt sur le patrimoine n'est pas applicable. Pour cette raison, les dispositions des accords concernant l'impôt sur le patrimoine ont un caractère unilatéral et sont avantageuses pour la partie polonaise.

Le contenu des accords prévoit que les revenus sont assujettis à l'impôt soit dans l'Etat dans lequel la personne qui les obtient, a son lieu de résidence ou son siège et par conséquent sont exemptés de l'impôt dans l'Etat dont ils proviennent, soit peuvent être frappés d'impôt dans les deux Etats. Les accords peuvent stipuler que l'imposition du revenu sur le territoire de l'Etat où le revenu est obtenu, ne peut dépasser un montant déterminé. Dans la situation où l'accord admet la possibilité d'imposition d'un genre déterminé de revenu dans les deux Etats, il prévoit aussi des méthodes appropriées de prévention de la double imposition.

Il existe deux méthodes et elles sont toutes les deux basées sur l'accord modèle OECD, art. 23 A et 23 B. La première est définie comme méthode d'exemption de l'imposition, la deuxième, comme imputation de l'impôt (en original *exemption method* et *credit method*).

En général, les accords sur l'élimination de la double imposition, conclus par la RPP avec d'autres Etats, contiennent les dispositions essentielles suivantes.

Les revenus des immeubles, y compris les revenus retirés des exploitations agricoles et forestières, peuvent être frappés d'impôts dans l'Etat où ces biens sont situés. La définition « biens immobiliers » est comprise d'après la loi de l'Etat dans lequel ces biens sont situés.

Les revenus des entreprises de travail peuvent être imposés uniquement dans l'Etat où se trouve l'entreprise, à moins qu'elle réalise son activité sur le territoire d'un autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement qui y existe. Dans ce cas, les revenus de cet établissement peuvent être imposés également dans l'Etat où l'établissement est situé. La définition d'établissement englobe en particulier : le lieu de gestion, la filiale, le bureau, l'établissement industriel, l'atelier, la mine, la source de pétrole, les carrières ou autres lieux d'extraction des richesses naturelles ainsi que la construction ou le montage qui durent plus longtemps qu'un an. Si l'entreprise possède une représentation dans un autre Etat en la personne d'un représentant autorisé à conclure des contrats au nom de l'entreprise, on admet alors qu'elle possède un établissement dans cet Etat.

Conformément aux dispositions des accords portant sur l'élimination de la double imposition, ne sont pas un établissement :

1) les bâtiments qui servent exclusivement au stockage, à l'exposition ou à la livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise,

2) les réserves de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise, entretenues exclusivement à des fins de stockage, d'exposition ou de livraison,

3) les réserves de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise, entretenues exclusivement à des fins de traitement ou de transformation par une autre entreprise,

4) les postes permanents maintenus exclusivement à des fins d'achat de biens ou de marchandises ou dans le but d'acquérir des informations pour l'entreprise,

5) les postes permanents maintenus par l'entreprise exclusivement pour la publicité, pour fournir des informations, effectuer des recherches scientifiques ou mener une activité semblable.

Il peut advenir que l'entreprise de l'Etat concluant l'accord participe directement ou indirectement à la gestion, au contrôle ou au capital de l'entreprise de l'autre Etat ou bien que les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la gestion au contrôle ou au capital de l'entreprise dans chacun des deux pays qui ont signé l'accord tendant à éliminer la double imposition. Les bénéficiaires de ce type d'entreprises peuvent être imposés.

Les dividendes peuvent être imposés dans les deux Etats, cependant, l'impôt prélevé dans le pays où se trouve le siège de la société versant les dividendes ne peut être supérieur au pourcentage fixé dans l'accord. Il s'élève de règle à 5% du montant du dividende brut, s'il s'agit d'une

société, avec exclusion de la coparticipation, disposant directement d'au moins 25 % du capital dans la société payant les dividendes. Dans tous les autres cas l'impôt sur les dividendes ne peut dépasser 15 % du montant du dividende brut. Le terme « dividendes » utilisé dans les accords signifie principalement les rentrées des actions ou autres droits liés avec la quote-part de bénéficiaires.

Les intérêts des emprunts peuvent être imposés dans les deux Etats concluant l'accord sur l'élimination de la double imposition. Dans ce cas, dans l'Etat où ils sont payés, l'impôt ne peut dépasser le pourcentage fixé. Selon l'article 11 pt 2 de l'accord avec la Malésie, l'impôt ne peut dépasser 15% du montant des intérêts. Dans les accords suivants, conclus par exemple avec le Danemark, la Finlande ou l'Espagne (dans chacun des trois cas, l'art. 11 pt 1), il est constaté que les intérêts qui se forment dans l'un des Etats et sont payés à une personne ayant son lieu de domicile ou son siège dans le deuxième Etat, peuvent être soumis à l'imposition seulement dans ce deuxième Etat.

Les redevances de licence ainsi que les revenus des droits d'auteur, des brevets, des méthodes de production, des marques de fabrique, des droits de projection de films, de bénéficiaire des enregistrements et de bandes magnétiques à la radio et à la télévision, doivent être imposés, conformément au texte de l'accord modèle, seulement dans l'Etat où la personne qui les reçoit a son lieu de résidence ou son siège. Il résulte de là que les revenus mentionnés ne sont pas soumis à l'imposition dans l'Etat où ils sont reçus <sup>36</sup>.

Dans la pratique, certains accords conclus par la Pologne admettent cependant l'imposition de ces revenus également dans l'Etat d'où ils proviennent. Généralement, on a admis que l'impôt fixé de cette façon ne peut dépasser 10 % du montant brut de ces redevances.

Les revenus provenant du transfert du titre de propriété des biens immobiliers ou du transfert du titre de propriété des quote-parts ou de droits semblables dans la société, dont les biens se composent principalement d'immeubles, peuvent être imposés dans l'Etat où les biens sont situés. Les revenus de la vente des autres biens peuvent être imposés seulement dans l'Etat où la personne vendant les biens a son lieu de résidence ou son siège.

Dans les accords concernant la prévention de la double imposition des revenus on a distingué les professions libérales qui englobent en particulier l'activité autonome scientifique, littéraire, artistique, éducative ou instructive. La définition de profession libérale concerne également les <sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> J. Białobrzeski, *op. cit.*

médecins, les juristes, les techniciens, les ingénieurs, les architectes et les dentistes. Tous ces revenus peuvent être imposés seulement dans l'État où la personne a son lieu de résidence. Toutefois, si la personne dispose dans l'autre pays d'une installation stable à l'aide de laquelle elle réalise son activité, ses revenus peuvent alors être imposés dans l'autre pays. Conformément au principe en vigueur, de tels revenus ne peuvent être imposés que dans la mesure où ils peuvent être imputés à ces installations stables.

Les revenus du travail au service d'autrui peuvent être imposés dans l'État où réside le travailleur. Cependant, s'il effectue un travail sur le territoire d'un deuxième État et reçoit pour celui-ci une rémunération, elle peut être imposée dans cet autre État. On exonère d'impôt la rémunération obtenue dans le deuxième État lorsque le travailleur y séjourne pas plus longtemps que 183 jours. En outre, on exonère aussi de l'imposition les traitements payés par l'employeur qui n'a pas de lieu de résidence ou de siège stable dans le pays où le travail est effectué, ainsi que les traitements ne provenant pas de l'entreprise maintenue par l'employeur dans le deuxième État.

Les principes d'imposition des autres revenus suscitent moins de problèmes. Les revenus des membres des conseils de surveillance et d'administration des sociétés peuvent être soumis à l'imposition dans l'État où se trouve le siège de la société. Les honoraires des artistes et des sportifs peuvent être imposés dans l'État où ils mènent leur activité, mais, certains accords contiennent des dispositions exemptant ces honoraires de l'imposition, s'ils sont obtenus à titre d'activité dans le cadre des échanges culturels. Sur la base des accords, on dispense également d'impôts les étudiants ainsi que les professeurs effectuant des recherches ou enseignant dans les universités. Dans ce dernier cas, par rapport aux professeurs et enseignants, on a déterminé dans certains accords, p.ex. avec l'Espagne, la période maximale d'exemption de l'impôt qui ne peut dépasser deux ans.

Les autres revenus, outre ceux mentionnés, peuvent être imposés dans l'État où la personne obtenant ces revenus a son lieu de résidence ou son siège<sup>37</sup>.

En matière d'imposition des biens, les accords bilatéraux conclus par la RPP admettent l'imposition des biens immobiliers ainsi que les droits afférents à ces biens, des biens mobiliers et des navires, des avions ainsi que des véhicules ferroviaires et routiers utilisés dans le transport inter-

---

<sup>37</sup> M. Weralski, S. Bartlett, *Taxations of Persons Having Their Residence Abroad and Obtaining Income in the Territory of the Polish People's Republic*, « European Taxation », 1975, n° 1.

national. Les biens peuvent être imposés dans le pays sur le territoire duquel ils sont situés ou dans lequel se trouve le siège réel de l'administration de l'entreprise.

Le contenu des accords sur la prévention de la double imposition contient aussi des dispositions concernant le traitement égal, la procédure d'entente mutuelle ainsi que l'échange d'information. Les articles finaux des accords concernent les délais de leur entrée en vigueur et des conditions de dénonciation.

#### *4. APPRECIATION DES ACCORDS BILATERAUX PORTANT SUR LA PREVENTION DE LA DOUBLE IMPOSITION, CONCLUS PAR LA RPP*

La Pologne Populaire et les autres Etats concluant des accords bilatéraux portant sur la prévention de la double imposition agissent conformément aux recommandations et dispositions de plusieurs documents internationaux. L'un de ces documents est l'acte final sur la coopération européenne, signé à Helsinki en 1975. Dans le chapitre concernant les arrangements bilatéraux spéciaux, les accords fiscaux ont été reconnus comme le levier du développement du commerce international et des nouvelles formes de coopération.

La Pologne a conclu le plus grand nombre d'accords fiscaux parmi tous les Etats socialistes. En général, la RPP et les autres pays du CAEM ont conclu des accords fiscaux avant tout avec les Etats capitalistes. Peu nombreux, par contre, sont les accords conclus avec les pays du Tiers Monde. La Pologne en a conclu quatre sur un nombre total de 21.

Les accords portant sur la prévention de la double imposition conclus par la RPP avec des Etats à régimes différents renferment certaines dispositions qui trouveront seulement une application partielle dans la pratique, soit ne trouveront aucune application. Il en est ainsi parce qu'à l'appui de l'accord modèle OECD, ont été pris en considération dans les accords, des sources de revenus qui ne figurent pas dans le système financier socialiste.

Les accords bilatéraux sur la prévention de la double imposition reflètent le droit fiscal interne de la RPP et des pays respectifs concluant l'accord. Simultanément, le contenu de ces accords exerce une influence sur le droit fiscal interne. En outre, par l'intermédiaire des accords, le droit fiscal interne adopte des constructions fiscales propres à d'autres pays. Dans ces situations a lieu la réception de solutions normatives définies. Quelles que soient les différences dans la matière et le mécanisme

je la réception mentionnée, elle favorise l'harmonisation des systèmes fiscaux des Etats participant aux accords fiscaux bilatéraux <sup>38</sup>.

La conclusion des accords fiscaux bilatéraux favorise la formulation de certains principes généraux tels que le principe du traitement égal. Ce principe signifie que les personnes physiques et juridiques d'un Etat ne peuvent être chargées d'une imposition plus désavantageuse que les personnes physiques et juridiques de l'autre Etat.

La réception de solutions normatives étrangères et l'introduction dans le droit interne de principes généraux peuvent s'effectuer à l'aide de la technique législative basée sur deux méthodes fondamentales \* <sup>39</sup>. La première méthode consiste à reporter le contenu de l'accord fiscal dans le contenu de nombreux actes internes réglant les impôts. La deuxième méthode consiste à régler d'une manière complexe le statut fiscal des personnes physiques et juridiques étrangères dans un seul acte normatif.

Sur le fond de la législation de la RPP on n'appliquait au début que la première méthode. Cependant, à mesure de la conclusion de nouveaux accords sur la prévention de la double imposition, on a élaboré des actes normatifs réglant les bases de l'imposition des personnes physiques et juridiques étrangères. Les accords internationaux sur la prévention de la double imposition limitent les droits de l'Etat partie à l'accord à prélever les impôts des personnes qui leur sont subordonnées en vertu du droit fiscal interne. Par là même, les accords fiscaux internationaux limitent l'application du droit fiscal interne.

---

<sup>38</sup> A. Kostecki, *Umowy międzynarodowe zawarte przez PRL w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu* [Accords internationaux conclus par la RPP sur la prévention de la double imposition], dans : *V Międzynarodowe Sympozjum Prawa Finansowego Państw Socjalistycznych*, Poznań 1981, p. 20.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 21.