

Régime fiscal appliqué aux logiciels

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992)

Table des matières

I.	Introduction	R(10)-2
II.	Caractéristiques des logiciels	R(10)-2
III.	Développement de logiciels	R(10)-3
IV.	Transfert de logiciels	R(10)-4
V.	Entreprises multinationales et utilisation des logiciels	R(10)-5
VI.	Pratiques des pays membres	R(10)-7
	Qualification juridique	R(10)-7
	Qualification fiscale — pays de la source	R(10)-8
	Qualification fiscale — pays de résidence	R(10)-9
	Conventions de double imposition	R(10)-9
VII.	L'application du Modèle de Convention	R(10)-10
VIII.	Problèmes posés par les versements effectués en règlement de logiciels	R(10)-11
	Exposé du problème	R(10)-11
	Analyse	R(10)-12
	Contrats mixtes	R(10)-15
IX.	Conclusions	R(10)-16
	APPENDICE 1. Questionnaire relatif au statut fiscal des logiciels	R(10)-18
	APPENDICE 2. Réponses au questionnaire relatif au régime fiscal applicable aux logiciels	R(10)-22
	APPENDICE 3. Modifications proposées aux Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale	R(10)-36

R (10)

I. INTRODUCTION

1. Depuis quelques années, l'introduction de l'informatique s'est généralisée dans le secteur commercial et industriel et l'un des principaux problèmes que pose cette explosion technologique tient à la mise au point de logiciels et à leur transfert par-delà les frontières. L'OCDE s'est particulièrement attachée à l'examen de ce problème étant donné que la commercialisation des logiciels constitue une part importante de l'ensemble des études relatives aux échanges de services. Cet organisme a publié, en 1985, un rapport intitulé : « Les logiciels — L'émergence d'une industrie », préparé à l'intention du comité chargé des politiques d'information, d'informatique et de communications, par un groupe *ad hoc* constitué d'experts des différents pays membres. Ce rapport analysait les évolutions et les tendances enregistrées dans le domaine des logiciels. Il est important d'analyser les problèmes fiscaux que pose, sur le plan international, cette révolution technologique. Ces problèmes sont loin d'être résolus et le Comité a donc estimé qu'il pourrait se révéler utile de les examiner afin de parvenir à un accord sur le régime fiscal à adopter en la matière ; il a en particulier cherché à savoir si ces problèmes peuvent trouver une solution dans le cadre des dispositions des conventions de double imposition actuellement en vigueur.

2. Les principaux points abordés dans ce rapport concernent

- la législation et les pratiques commerciales des pays membres en ce qui concerne les droits afférents aux logiciels ;
- la nature des versements au titre des logiciels ;
- le régime fiscal des versements afférents aux logiciels appliqué par les pays membres, conformément à leur droit national ou aux conventions de double imposition ;
- l'application du Modèle de Convention et la nécessité éventuelle d'apporter des clarifications ou des amendements à ses dispositions.

II. CARACTÉRISTIQUES DES LOGICIELS

3. Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur. Sur le plan technique, il existe deux catégories de logiciels. Le logiciel de base est destiné au fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (il s'agit alors du système d'exploitation), tandis que le logiciel d'application se compose de programmes permettant d'utiliser un ordinateur pour qu'il accomplisse des tâches spécifiques. Ces objets peuvent être spécifiés par un client ou un utilisateur individuel, un groupe de clients ou d'utilisateurs, ou peuvent résulter d'un effort de marketing de la part du créateur du logiciel.

4. D'une manière générale, un logiciel est le fruit d'idées et de concepts résultant d'efforts de recherche et de développement. Le produit obtenu est généralement un programme qui peut être décrit, écrit sur un support papier ou enregistré sur un support magnétique (bande ou disque), ou sur un support optique (disque laser). Le transfert du logiciel peut se faire par le transfert du support lui-même, ou par câble ou satellite.
5. Le logiciel d'application peut être composé d'un logiciel standard présentant une large gamme d'application, ou bien être un logiciel spécifique (personnalisé pour des utilisateurs individuels ou adapté par le créateur lui-même).
6. Le logiciel de base, tout comme le logiciel d'application, peut faire partie intégrante d'un produit tangible, c'est-à-dire le matériel. Par exemple, le logiciel de base peut faire partie d'un équipement de production et du logiciel d'application pour l'usage déterminé de cet équipement ; c'est le cas, par exemple, d'une machine de traitement de texte.
7. Par ailleurs, le logiciel peut se présenter sous une forme indépendante — souvent appelée progiciel — pouvant être utilisée par des machines très diverses (avec quelques modifications mineures pour différents types d'ordinateurs) et avoir des applications dans des systèmes d'information pour la gestion, le conseil et l'administration.

R (10)

III. DÉVELOPPEMENT DE LOGICIELS

8. Le logiciel est le fruit d'un travail de recherche et de développement et les coûts de R&D constituent une part importante dans le coût d'un logiciel. La production de logiciels se fait généralement de la manière suivante. La première étape (recherche et développement) recouvre la planification, la conception, le codage et l'essai d'un concept afin d'en vérifier l'adaptation à un programme. Une fois que la faisabilité technique d'un programme est établie, on crée un prototype. Pour pouvoir mettre le produit à la disposition d'un client ou d'un utilisateur spécifique, d'un groupe spécifique d'utilisateurs ou du marché dans son ensemble, le prototype est adapté dans la mesure nécessaire et, selon qu'il s'agit d'un programme type ou spécifique, il est alors copié puis transféré.
9. Un logiciel peut être développé à usage interne, à l'intention de sociétés (étrangères) affiliées, ou pour être cédé ou concédé à des tiers, dans le cadre d'un équipement, à l'état de prototype ou à l'état de progiciel diffusable.
10. Les résultats des projets de recherche et de développement sont éminemment variables, qu'il s'agisse du développement de produits logiciels capables de dégager des bénéfices considérables ou de produits dégageant des pertes ou devant être abandonnés faute de pouvoir être exploités. En règle

générale, un seul produit rentable va devoir compenser les échecs économiques de plusieurs projets improductifs. C'est ce qui explique que le taux des redevances d'exploitation des logiciels (exprimé en pourcentage des ventes de produits) est fréquemment plus élevé que celui que l'on rencontre dans d'autres contrats de licence plus classiques (licence de brevet, par exemple). À titre d'exemple, il n'est pas rare que les redevances soient fixées à 25 pour cent des ventes, ce taux pouvant même être plus élevé. Il faut également tenir compte du fait que le facteur d'obsolescence technique intervient très rapidement.

IV. TRANSFERT DE LOGICIELS

11. Les transferts de logiciels peuvent prendre des formes commerciales très variées. Le logiciel peut être transféré en tant que produit distinct (logiciel dégroupé), ou transféré en tant qu'élément d'un ensemble matériel/logiciel (logiciel groupé). Comme à l'évidence il contient des éléments relevant de la propriété intellectuelle, il y a lieu de savoir si, lorsqu'il transfère des logiciels, le cédant transfère également une licence concernant l'utilisation et la reproduction, pour la vente, des concepts contenus dans le logiciel. Les contrats commerciaux passés en pleine concurrence résolvent habituellement cette question en énumérant les droits transférés et les limites dont ils sont assortis. Ces limites peuvent avoir des incidences en ce qui concerne l'imposition des revenus, les droits de douane et les taxes sur les ventes.

12. Les contrats commerciaux impliquent souvent le recours à des intermédiaires agissant en qualité de distributeurs du produit fini ou d'assembleurs des éléments d'un produit fini, le logiciel et le matériel étant acquis séparément. Ces intermédiaires peuvent être indépendants ou être commercialement liés.

13. Les transactions concernant les logiciels accordent souvent aux concessionnaires ou acheteurs le droit de bénéficier des améliorations ultérieures apportées auxdits logiciels ou le droit à des services concernant l'installation, la maintenance et le suivi des résultats. Les versements au titre de ces services peuvent être ventilés ou inclus dans le prix global. En outre, les versements correspondant à des contrats relatifs à des logiciels peuvent prendre la forme d'un versement forfaitaire unique, ou d'une somme forfaitaire initiale suivie de versements périodiques ultérieurs, sur la base du chiffre d'affaires (ou de tout autre critère adopté), ou exclusivement de versements périodiques, sans versement initial. La nature économique fondamentale de ce type de transaction semble être celle de transactions sur des biens, sur des services, sur la propriété intellectuelle, ou sur une combinaison de ces trois éléments.

14. Il faut également envisager le cas des « centres de services », qui sont gérés, sur une base contractuelle, par des sociétés indépendantes afin de fournir à leur clientèle un type de services englobant le matériel et le logiciel ; ils assurent l'établissement des feuilles de paie, la tenue des inventaires, la préparation des états financiers, des plans, des dessins industriels, le contrôle des opérations, etc. Ces centres peuvent également fournir des services de télécommunications indépendants. Ils peuvent être de simples prestataires de services (c'est-à-dire offrir des services faisant appel aux logiciels fournis par une société de logiciels indépendante ou affiliée) ou disposer d'importantes capacités propres de programmation (c'est-à-dire de développement de leurs propres logiciels). Ces centres sont de taille variable. Les groupes multinationaux disposent d'ordinaire de leurs propres ordinateurs et donc de leurs propres centres de services qui alimentent les différentes sociétés affiliées. Il faut donc s'attendre à trouver, dans ce domaine, des types de situation très variés. Ce sont les centres de services qui assurent la liaison entre les services de production de logiciels et les services informatiques. Ils peuvent constituer également un élément des services centraux dont disposent les groupes multinationaux.

R (10)

V. ENTREPRISES MULTINATIONALES ET UTILISATION DES LOGICIELS

15. Les groupes multinationaux utilisent des logiciels pour contrôler des activités spécifiques telles que la gestion des stocks, les achats, les ventes, les ordres de fabrication, la facturation et la paie ; ils ont également recours aux logiciels pour établir la comptabilité, pour contrôler l'exploitation des équipements, la réparation et le remplacement du matériel, pour assurer les opérations de conception, préparer les évaluations financières et de marché, etc. De nombreuses entreprises multinationales disposent de leurs propres moyens informatiques, notamment pour la mise au point des logiciels. Mais elles peuvent également acquérir des logiciels pour les utiliser dans leurs propres ordinateurs. Pour produire un logiciel, un groupe multinational peut acheter un ensemble standard et le faire modifier par ses programmeurs afin de l'adapter aux circonstances propres à chaque pays où ledit produit est mis en application. La plupart du temps cependant, compte tenu du fait que les exigences de chaque multinationale sont particulières, elle doit développer, au sein même de l'entreprise un logiciel de base et l'adapter aux circonstances spécifiques des différents pays où elle intervient et où il est prévu d'utiliser le logiciel.

16. Lorsque les multinationales laissent à leurs filiales une plus grande marge d'autonomie, celles-ci se procurent éventuellement des logiciels ou un droit d'usage attaché à des logiciels au niveau local (pour leurs besoins propres

comme pour leurs relations avec l'extérieur) mais veillent à ce que les produits soient compatibles avec ceux des autres membres du groupe. Lorsque le degré d'autonomie dont elles jouissent est moins important, le logiciel est plus souvent mis au point et fourni aux unités d'exploitation locales par l'unité centrale, c'est-à-dire par la société mère ou le centre de services. Les unités d'exploitation peuvent avoir à faire réaliser sur place d'importants travaux de programmation pour adapter le logiciel fourni par les organes centraux ou par des tiers.

17. En conséquence, si l'on considère une entreprise multinationale dans son ensemble — et sous l'angle des différentes entités qui la composent — l'acquisition et l'exploitation de logiciels peuvent se dérouler selon le schéma suivant :

R (10)

1. Achat ou licence de logiciel auprès d'un tiers :
 - a) résident ;
 - b) non résident.
2. Création ou modification d'un logiciel acquis de fournisseurs externes par :
 - a) le personnel interne ;
 - b) des centres de services ou des fabricants de logiciels externes ;
 - c) individus dont les services sont retenus par contrat pour une courte période ou pour un projet déterminé.
3. Transfert de logiciels au sein d'un groupe et au-delà des frontières :
 - a) en tant que services internes
 - sans frais,
 - à titre onéreux,
 - dans le cadre d'une transaction spécifique avec marge commerciale ;
 - b) en tant que biens en capital, assortis de droits territoriaux spécifiques et de droits relatifs aux services subséquents ;
 - c) sous licence spécifique.
4. Services de maintenance et suivi permettant la mise à jour du logiciel :
 - a) à titre gratuit ;
 - b) au prix de revient ;
 - c) au prix de marché.
5. Services d'exploitation :
 - a) à titre gratuit ;

- b) au prix de revient ;
- c) au prix de marché.

18. Étant donné que les logiciels utilisés à des fins internes exigent souvent un investissement important, en temps et en argent, pour être adaptés aux besoins locaux et que les programmes de base communs aux différentes unités ont essentiellement une valeur au niveau du groupe (par rapport à la valeur qu'ils présentent pour chaque unité), la possibilité d'accéder aux ressources en logiciels du groupe est souvent accordée à des prix peu élevés ou à titre gratuit, plutôt qu'à un « juste » prix qu'il pourrait être difficile de déterminer. Les coûts directs complémentaires sont naturellement supportés par l'utilisateur.

19. Lorsque les groupes multinationaux utilisent des logiciels comme éléments de leurs systèmes de contrôle interne de la production et non en tant que produits, le transfert des logiciels aux filiales est considéré, du point de vue commercial, comme un service et non comme un transfert du droit d'utiliser un élément de bien incorporel.

R (10)

VI. PRATIQUES DES PAYS MEMBRES

20. Afin de recenser les pratiques fiscales en vigueur dans les différents États membres en matière de versements afférents aux logiciels, le Comité a élaboré un questionnaire qui figure à l'annexe 1. Ce questionnaire était destiné à recueillir des informations sur la qualification légale des logiciels au regard des différents droits nationaux, les régimes fiscaux appliqués en tant que pays de résidence du bénéficiaire de ces versements, le régime dont relèvent les versements au titre de logiciels dans le cadre des conventions de double imposition, ainsi que l'avis des pays membres sur la question de savoir si le Modèle de Convention doit être clarifié ou amendé. On trouvera une synthèse des réponses au questionnaire à l'annexe 2 .

Qualification juridique

21. Les législations de tous les pays membres de l'OCDE prévoient une protection légale de la propriété intellectuelle inhérente aux logiciels. À l'exception de la Suisse, tous les pays accordent cette protection dans le cadre de la législation sur les droits d'auteur. Certains pays estiment que la législation sur les droits d'auteur constitue une protection implicite ; on note toutefois une tendance de plus en plus marquée à donner une forme explicite à cette protection. On constate des différences sensibles entre les niveaux de protection. Celle-ci peut ne concerner que les auteurs produisant des travaux importants ou d'une valeur significative. Elle peut être étendue à l'adaptation

d'œuvres existantes et parfois aux adaptations ou transformations effectuées par des personnes autres que l'auteur.

22. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, les pays membres traitent de la même manière, au regard de la loi, les logiciels de base, les logiciels d'application ou les logiciels groupés. Ces distinctions peuvent en revanche être importantes dans certains pays en ce qui concerne les taxes sur les transferts, la taxe sur la valeur ajoutée, et les droits de douane.

Qualification fiscale — pays de la source

23. L'objet de cette partie du questionnaire était de faire préciser :

- dans quelles circonstances les versements relatifs aux logiciels sont considérés, en droit interne, comme relevant du régime applicable aux gains en capital ;
- lorsqu'ils ne sont pas classés comme tels, dans quelles circonstances ils sont traités, en droit interne, comme des versements pour biens ou services ou des redevances.

L'analyse des réponses permet de dégager les tendances suivantes.

Versements en capital

24. La plupart des États qui ont répondu sur ce point considèrent qu'il y a gain en capital lorsque le logiciel est cédé à titre définitif, ce qui implique le transfert de tous les droits qui y sont liés. Certains considèrent qu'il y a également gain en capital dans les cas suivants :

- un matériel est acheté avec un logiciel incorporé ;
- le versement est forfaitaire et a pour contrepartie le droit d'utiliser un logiciel pour une certaine durée (on se réfère le plus souvent à une période de trois ans).

Redevances ou versements pour biens ou services

25. Tous les pays sauf la Suisse, la Norvège et les Pays-Bas ont le pouvoir d'imposer les versements de redevances à la source. Six pays imposent aussi à la source les versements pour biens et services. Certains pays ne font pas de distinction entre les versements au titre de logiciels qui correspondent à des achats de biens et services et ceux qui constituent des redevances, les uns parce qu'ils n'assujettissent pas l'une ou l'autre de ces catégories de versements à l'impôt ; les autres parce qu'ils exercent leur droit d'imposition à la source dans les deux cas. S'il y a lieu de faire une distinction, notamment parce qu'un pays n'a le droit d'imposer que les redevances, l'ensemble du versement est ventilé sur une base équitable compte tenu des clauses du

contrat qui définit les prestations fournies en contrepartie des versements en cause.

Qualification fiscale — pays de résidence

26. Lorsqu'un résident reçoit un versement en contrepartie du transfert de tout ou partie des droits attachés à un logiciel, le régime fiscal applicable à ces recettes correspond dans la plupart des pays à la nature intrinsèque de la transaction. Les recettes sont en principe traitées comme des bénéfices industriels ou commerciaux si les droits transférés sont assimilables à des stocks. Elles sont en général assimilées à des gains en capital lorsque les droits transférés présentent le caractère d'immobilisations. Certains pays considèrent aussi comme des gains en capital les versements forfaitaires ou effectués en contrepartie de l'octroi d'un droit d'utilisation exclusif ou d'un droit d'utilisation pendant un certain nombre d'années (par exemple trois ans).

27. Pour de nombreux pays, la question de savoir si des recettes se rapportent à des biens et services ou représentent une redevance n'est pas prise en compte dans la détermination de leur régime fiscal. Pour ce qui est des pays où une distinction est nécessaire, les revenus sont ventilés sur une base équitable compte tenu des clauses particulières du contrat.

28. Lorsque les versements ont été imposés dans le pays de la source, le pays de la résidence applique sa législation interne qui peut comporter ou non des dispositions destinées à éviter la double imposition. Aucun pays n'applique de dispositions spécifiques concernant les logiciels.

Conventions de double imposition

29. Il existe des différences entre les pays membres en ce qui concerne la qualification des versements en capital portant sur les logiciels. Certains considèrent que ces versements relèvent de l'article 12, par exemple lorsqu'ils se rapportent à l'utilisation de logiciels ; d'autres considèrent que les articles 7, 13 ou 14 pourraient être applicables en fonction des cas particuliers. Pour la plupart des pays, les versements portant sur les logiciels qui ne sont pas considérés comme relevant des gains en capital peuvent se voir appliquer l'article 12 ou les articles 7 ou 14 suivant le cas.

30. Lorsque les versements comprennent des éléments relevant à la fois des biens et services et des redevances, une majorité se dessine pour l'application uniquement à l'élément redevances, de l'article 12 du Modèle de Convention. La Grèce et l'Australie considèrent que l'article 12 s'applique normalement à la totalité du versement.

31. Seuls quelques pays s'efforcent, dans leurs négociations bilatérales, d'adopter l'article 12 du Modèle de Convention dans son intégralité. Les

modifications consistent essentiellement à introduire des éléments additionnels dans la définition des redevances ou à prévoir l'application d'un impôt à la source. Seule la *France* a fait spécifiquement référence aux logiciels dans des conventions récentes.

32. Dans les cas où l'une des parties à une convention a exercé un droit d'imposition sur des versements portant sur les logiciels en les qualifiant de manière différente par rapport au droit interne du pays bénéficiaire, ce dernier accorde généralement un allègement au titre de la double imposition ou recherche un accord amiable avec le pays de la source, conformément à l'article 25.

33. Trois pays considèrent que le texte de l'article 12 du Modèle de Convention devrait être amendé. L'*Italie* et le *Luxembourg* proposent que le terme logiciel soit spécifiquement mentionné dans le texte. La *France* suggère que les logiciels soient traités de la même manière que les films cinématographiques, c'est-à-dire en visant le « produit » (le logiciel) et non les droits attachés au « produit », qu'il s'agisse de droits d'auteur ou de droits d'une autre nature. D'autres pays considèrent soit qu'aucune modification ne doit être apportée au Modèle de Convention, soit qu'il serait suffisant d'introduire des éclaircissements dans les Commentaires sur l'article 12 (et éventuellement sur les articles 7, 13 et 14) en ce qui concerne le statut fiscal des logiciels.

VII. L'APPLICATION DU MODÈLE DE CONVENTION

34. Les articles du Modèle de Convention qui peuvent s'appliquer au statut fiscal des logiciels sont :

- Article 7 (Bénéfices des entreprises) ;
- Article 12 (Redevances) ;
- Article 13 (Gains en capital) ;
- Article 14 (Professions indépendantes).

35. Le régime fiscal des versements effectués entre résidents de deux États ne pose pas de problèmes lorsque ces États ont conclu une convention de double imposition conforme en tous points à l'article 12 du Modèle de Convention (pas de retenue à la source sur les redevances). Supposons que des versements soient effectués par une entreprise de l'État S (l'État de source) au bénéfice d'une entreprise de l'État R (l'État de résidence). L'État S ne pourra exercer un droit d'imposition au titre des versements que si l'entreprise de l'État R dispose d'un établissement stable sur le territoire de l'État S et si le logiciel qui est à l'origine des versements est/était effectivement rattaché à cet établissement stable. Dans le cas contraire, l'imposition relève uniquement de l'État R.

36. La définition des « redevances » donnée au paragraphe 2 de l'article 12 inclut, entre autres, les versements de toute nature effectués pour :
- a) l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique ;
 - b) l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ;
 - c) des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.
37. Les Commentaires sur l'article 12 précisent en particulier que
- en ce qui concerne le droit d'auteur, la définition s'applique, que ce droit ait ou non fait, ou doive faire, l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique ;
 - en ce qui concerne les équipements, une distinction doit être faite entre les redevances payées pour l'usage d'un équipement (lesquelles sont soumises à l'article 12) et les versements constituant le prix de vente d'un équipement (qui relèvent, suivant les cas, des articles 7, 13, 14 ou 21).

Cependant, dans un rapport intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique » (publié en 1985 dans la brochure intitulée « Tendances de la fiscalité internationale »), le Comité a recommandé de ne pas inclure dans les redevances les revenus tirés de la location d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, lorsque une convention prévoit l'imposition des redevances dans l'État de la source.

VIII. PROBLÈMES POSÉS PAR LES VERSEMENTS EFFECTUÉS EN RÈGLEMENT DE LOGICIELS

Exposé du problème

38. Beaucoup de conventions bilatérales conclues entre des pays membres de l'OCDE maintiennent un prélèvement à la source à un faible taux sur les redevances en général ou sur certaines catégories de redevances. En fait, douze pays ont formulé une réserve contre l'application du taux nul prévu à l'article 12. Comme les conventions bilatérales qui prévoient un prélèvement à la source sur les redevances adoptent en général la définition intégrale des redevances qui figure au paragraphe 2 de l'article 12, un certain nombre de pays exercent leur droit de prélever un impôt à la source sur de nombreuses catégories de versements effectués en règlement de logiciels en raison du fait que ces versements constituent des redevances.

39. L'imposition à la source des versements concernant des logiciels pose à la fois des problèmes de principe et des problèmes pratiques. En ce qui concerne ce dernier point, il est nécessaire de déterminer

- quels sont, parmi les différents types de versements concernant des logiciels, ceux qui constituent des redevances ;
- quel est le régime qui doit être appliqué aux versements effectués dans le cadre de contrats mixtes.

Analyse

40. Le Comité a tout d'abord discuté de la question de savoir s'il y avait lieu, en principe, de considérer les versements effectués au titre de logiciels comme relevant de l'article 12. Il a tenu compte des éléments suivants :

- a) L'article 12 recommande l'application d'un taux nul aux redevances dans le but de les exempter de l'impôt dans le pays de la source, sauf dans les circonstances limitées prévues par le paragraphe 3 de l'article 12.
- b) L'imposition des redevances à la source peut aboutir à une imposition en termes bruts qui ne tient pas compte des frais supportés par le bénéficiaire des redevances. Dans certains cas, cela peut aboutir à une double imposition intégrale lorsque le pays de résidence n'est pas en mesure d'accorder un crédit total sur l'impôt retenu à la source parce qu'il impose les redevances sur une base nette.
- c) L'imposition sur une base brute n'intervient qu'en l'absence d'établissement stable ; si une redevance se rattache effectivement à un établissement stable, l'effet de l'article 7, joint à celui du paragraphe 3 de l'article 12, est d'aboutir à une imposition sur une base nette. Paradoxalement, moins le bénéficiaire du versement a de liens avec le pays de la source plus sa charge fiscale dans ce pays sera importante.

Le Comité a noté que, malgré cela, les pays de l'OCDE étaient quasi unanimes pour accorder une protection aux droits portant sur les logiciels en vertu de la loi relative aux droits d'auteur. Il en a conclu que les versements effectués afin de bénéficier du droit d'exploiter la propriété intellectuelle d'un logiciel ne pouvaient être séparés des droits d'auteur en général. Il n'a pas été en mesure de recommander que les versements effectués au titre de logiciels soient considérés comme entièrement en dehors du champ d'application de l'article 12. S'agissant des redevances au titre de logiciel, l'application des dispositions du paragraphe 2 de l'article 12 concernant les droits d'auteur pose toutefois quelques difficultés étant bien entendu que l'application de ce paragraphe exige que le logiciel puisse être qualifié d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Aucune de ces catégories n'est pleinement

satisfaisante, mais l'assimilation à une œuvre scientifique paraît la plus réaliste. L'impossibilité pour un pays de rattacher les logiciels à l'une ou l'autre de ces catégories pourrait justifier l'adoption d'une version modifiée du paragraphe 2 de l'article 12 dans le cadre de négociations bilatérales, version modifiée qui supprimerait toute indication quant à la nature des droits d'auteur concernés ou, alternativement, qui citerait expressément les logiciels.

41. Le Comité a examiné ensuite le problème posé par la ligne de partage entre les versements au titre de logiciels qui prennent la forme de redevances et ceux qui prennent d'autres formes — problème qui donne lieu à des difficultés considérables.

Première hypothèse : transfert partiel des droits

42. La première hypothèse examinée est celle selon laquelle les paiements sont effectués dans des conditions telles que la totalité des droits afférents aux logiciels n'est pas transférée. Certains pays ont soutenu que les versements effectués en règlement d'un transfert partiel de droits incorporels concernant des logiciels relevaient, d'une manière générale, de la définition donnée à l'article 12, même lorsque la location des équipements est exclue. Ils ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de distinguer selon :

- qu'il s'agit d'un versement unique ou de versements échelonnés dans le temps ;
- que les droits d'usage sont transférés pour une durée limitée ou non ;
- que le cédant des droits est l'auteur du logiciel ou une autre personne située en aval dans le processus d'exploitation commerciale du logiciel.

Ils ont donc déclaré que, dans tous les cas mentionnés ci-dessus, les versements sont imposables dans l'État la source (État S) si la convention entre cet État et l'État de résidence (État R) du bénéficiaire prévoit l'imposition des redevances à la source. Les redevances reçues dans l'État R sont aussi imposables dans cet État conformément à sa législation. L'État R doit, en vertu de la convention, supprimer la double imposition, par exemple en accordant un crédit d'impôt.

43. D'autres pays ont estimé au contraire que l'objet de l'article 12 était de supprimer l'imposition à la source et que la définition des redevances devait être interprétée d'une manière plus étroite de manière à limiter son champ d'application. Ils ont jugé nécessaire de faire une distinction entre :

- l'acquisition de logiciels pour les besoins personnels ou commerciaux de l'acheteur ;
- l'acquisition de logiciels à des fins de développement ou d'exploitation commerciale.

Dans le premier cas, ils ont estimé qu'il ne s'agissait en fait que de l'achat d'un produit et que le versement devait tomber sous le coup de l'article 7 ou de l'article 13 selon le cas. Ils ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte du fait que le produit se trouvait protégé par un droit d'auteur et qu'il existait des restrictions quant à l'utilisation que l'acheteur pouvait en faire. Dans le deuxième cas, ils sont convenus que les versements étaient effectués en vue de l'obtention du droit d'exploiter une propriété intellectuelle et que, par conséquent, il pouvait s'agir de redevances. On peut citer comme exemples de ce type d'exploitation la reproduction ou l'adaptation de logiciels en vue de leur distribution. Dans de tels cas, les versements effectués au profit du titulaire du droit d'auteur étaient susceptibles de constituer des redevances surtout s'ils étaient liés au nombre de produits distribués.

R (10)

44. La solution à ces importantes divergences de vues doit être recherchée dans la définition des redevances qui figure au paragraphe 2 de l'article 12 : « Le terme "redevances" employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur d'un brevet [...] ». Selon une interprétation large, le simple achat d'un produit protégé par un droit d'auteur ou un brevet est susceptible de donner lieu au versement d'une redevance en vue de l'utilisation du produit. Selon une interprétation plus étroite, « l'usage » tel qu'il est mentionné dans le Modèle de Convention est limité à un acquéreur qui cherche à exploiter sur le plan commercial la propriété intellectuelle d'une autre personne. Une majorité importante de délégués ont fermement soutenu que cette interprétation plus étroite était exacte. Ils considèrent que le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 12, qui prévoit que les redevances constituent, en principe, « des revenus provenant d'une location », résout clairement la question. Puisque l'acquisition pure et simple d'un produit pour l'usage de l'acquéreur ne saurait représenter quelque forme de location, cette acquisition ne saurait donner lieu à une redevance au sens de l'article 12.

Deuxième hypothèse : transfert de tous les droits

45. Dans la deuxième hypothèse, les paiements sont effectués en contrepartie du transfert définitif de tous les droits attachés aux logiciels. Dans ce cas, il a été convenu dans l'ensemble que les versements avaient pour contrepartie l'acquisition du logiciel indépendamment de la question des droits d'usage s'y rapportant. Les dispositions de l'article 12 n'étaient pas applicables.

46. En outre, la question se pose de savoir s'il y a lieu d'assimiler à une cession de logiciels d'autres transactions telles que :

- celles qui ont pour effet de transférer le droit exclusif d'utiliser un logiciel pendant une certaine durée ou sur un territoire limité ;

- celles qui impliquent une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel ;
- ou celles qui comportent des versements forfaitaires d'une certaine importance.

47. Les pays procèdent de différentes manières pour ce qui est du régime applicable à ces transactions et il est impossible de tracer une ligne de démarcation claire, applicable à toutes les situations, entre les paiements devant être traités en tant que gains de nature capital et ceux qui sont des redevances au sens de l'article 12. Il est toutefois des principes clairs qui doivent être suivis afin de déterminer la nature de la transaction. Premièrement, on doit considérer les termes précis du contrat en vertu duquel les droits portant sur le logiciel ont été transférés. Deuxièmement, lorsqu'a lieu le transfert de la propriété de droits, les paiements ne peuvent être attribués à l'usage de ces droits. Enfin, la façon dont la contrepartie est payée, qu'il s'agisse d'une série de versements ou, selon la majorité des pays, d'un paiement lié à une éventualité, ne devrait pas influencer la détermination de la nature de la transaction.

R (10)

Contrats mixtes

48. Le Comité a enfin examiné les versements effectués dans le cadre de contrats mixtes. Ces contrats comprennent par exemple :

- les ventes de matériels avec des logiciels incorporés ;
- les concessions de droits d'usage d'un logiciel assorties de prestations de services.

49. Le problème des contrats mixtes se pose également dans d'autres domaines, par exemple en ce qui concerne les redevances relatives à des brevets et à des procédés de fabrication. Les Commentaires sur l'article 12 évoquent ce problème au paragraphe 12. Ils recommandent de décomposer le montant total du versement qui doit être effectué en vertu du contrat sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et d'appliquer le régime fiscal propre à chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée. Toutefois, lorsque l'une des parties présente un caractère accessoire par rapport à la partie principale, le régime applicable à cette dernière peut être étendu à la totalité du versement. Les contrats mixtes qui concernent un logiciel ne posent donc pas de difficultés de principe, l'approche suggérée dans les Commentaires pour d'autres types de contrats mixtes étant appropriée.

Exemple spécifique

50. Une entreprise achète une machine-outil à commande numérique. Si un paiement unique était effectué, certains pays estimerait qu'il a eu lieu

uniquement en vue de l'acquisition d'un actif. Si par contre, d'autres paiements étaient nécessaires, par exemple selon le nombre de fois où la machine a été utilisée ou le nombre de produits qu'elle a permis de fabriquer, ces pays considéreraient les paiements additionnels comme des redevances au sens de l'article 12. D'autres pays considèrent le paiement comme ayant été effectué en partie en vue de l'acquisition de l'actif et en partie pour obtenir le droit d'utiliser le logiciel. Ils ventilent le versement en conséquence et traitent cette dernière partie de ce versement comme constituant une redevance. À moins que celle-ci ne soit mineure ou ne présente un caractère accessoire, ils appliquent l'imposition à la source.

R (10)

IX. CONCLUSIONS

51. Les problèmes posés par les versements concernant des logiciels sont d'une importance indéniable en raison de la rapidité de l'évolution technologique observée au cours des dernières années. Toutefois, ces problèmes ne posent pas de nouvelles questions de principe. Ils mettent plutôt en lumière sous une forme nouvelle des difficultés qui existaient depuis longtemps, surtout en ce qui concerne l'imposition à la source et le champ d'application de l'article 12 du Modèle de Convention. Le Comité a néanmoins estimé qu'il serait intéressant d'étudier cette question et de déterminer l'interprétation qu'il y a lieu de donner du Modèle de Convention eu égard aux versements concernant des logiciels.

52. Les conclusions du Comité sont les suivantes :

- a) Les paiements effectués en rapport avec un logiciel ne représentent des redevances au sens de l'article 12 que lorsqu'il y a un octroi limité de droits (ne constituant pas un transfert de propriété) pour le développement commercial ou l'exploitation du logiciel. Les paiements effectués au titre d'un logiciel, qu'il soit groupé ou non, acquis pour l'usage personnel ou commercial de l'acquéreur, ne représentent pas des redevances.
- b) Les paiements effectués au titre de la disposition de tous les droits rattachés à un logiciel ne représentent pas des redevances. La détermination de la nature des paiements effectués pour une disposition plus limitée de ces droits (tel que décrit au paragraphe 46), pourront dépendre des termes précis du contrat applicable mais lorsqu'il y a aliénation de la propriété, la contrepartie ne constitue pas des redevances selon la majorité des pays.
- c) Lorsque des pays adoptent dans leurs conventions bilatérales un impôt retenu à la source à un taux nul conformément aux recommandations de l'article 12, il ne saurait y avoir de difficulté

relativement aux versements concernant les logiciels puisque l'imposition de ces versements relève uniquement du pays de résidence du bénéficiaire sauf dans la mesure où les paiements sont effectivement liés à l'établissement stable qui se trouve dans le pays de la source.

- d) Lorsqu'une convention de double imposition prévoit une imposition à la source en ce qui concerne certaines redevances seulement, on peut s'attendre à ce que des paiements effectués au titre de logiciels qui ont les caractéristiques de redevances soient considérées comme versées au titre de droits d'auteur.
- e) Il appartient au pays de résidence d'atténuer toute double imposition lorsque les dispositions d'une convention bilatérale avec un pays de source permettent à ce dernier d'exercer un droit d'imposition des versements concernant un logiciel. Toutes les difficultés d'application de la convention qui pourraient survenir doivent être réglées dans le cadre de la procédure d'accord amiable prévue à l'article 25.
- f) Les conditions dans lesquelles ont lieu les transferts internationaux de technologie au sein d'entreprises multinationales doivent être conformes au principe du prix de pleine concurrence qui est à la base de l'article 9.
- g) Il n'est pas nécessaire de modifier le texte du Modèle de Convention mais il est recommandé d'insérer dans les Commentaires sur l'article 12, conformément à l'annexe 3, une clarification en ce qui concerne le régime des logiciels (avec des renvois aux articles 7 et 14).

R (10)

APPENDICE 1

QUESTIONNAIRE RELATIF AU STATUT FISCAL DES LOGICIELS

1. Qualification légale
 - 1.1 Votre législation nationale protège-t-elle la propriété intellectuelle qui se retrouve dans les logiciels ?
 - 1.2 Si une protection est prévue, en vertu de quelle législation l'est-elle (droit d'auteur, brevet ou autres) ?
 - 1.3 Si une protection est prévue, couvre-t-elle uniquement l'auteur ou également ceux qui pourraient adapter ou transformer ultérieurement le logiciel ?
 - 1.4 Est-ce que les distinctions suivantes sont importantes lorsque vous appliquez votre législation nationale aux fins d'imposition :
 - 1.4.1 Logiciel de base ou opérationnel et logiciel d'application,
 - 1.4.2 Logiciel faisant partie intégrante du matériel ou logiciel prêt à l'emploi, et
 - 1.4.3 Logiciels groupés ou dégroupés
 - 1.4.4 Autres distinctions ?
 - 1.5 Prière d'ajouter toutes autres remarques qui pourraient faciliter la compréhension de la qualification légale des logiciels.

2. Qualification fiscale en tant que pays de la source

Dans l'hypothèse où des versements au titre de l'utilisation de logiciels étaient effectués par un résident de votre pays à un résident d'un autre pays avec lequel aucune convention fiscale n'a été conclue :

- 2.1 En vertu de votre législation fiscale, les versements au titre de l'utilisation de logiciels sont-ils qualifiés de versements en capital ?
 - 2.1.1 Uniquement si ces paiements sont effectués pour l'acquisition à titre définitif de tous les droits portant sur le logiciel.
 - 2.1.2 Dans d'autres circonstances (et, dans l'affirmative, lesquelles ?)
 - 2.1.3 Non.
- 2.2. Dans votre législation fiscale, dans quelles circonstances les versements autres que les versements en capital sont-ils qualifiés :
 - 2.2.1 De versements pour biens et services ?
 - 2.2.2 De versements pour redevances ?

- 2.3 Lorsqu'un versement est fait pour le droit d'utiliser les logiciels et pour des services en vertu d'un contrat prévoyant que des avis et renseignements seront fournis sans qu'il y ait des versements séparés, le versement global est-il dans tous les cas divisé en sa partie versement pour services et sa partie versement pour redevances ?
- 2.3.1 Si ce n'est pas le cas, est-ce parce que votre législation ne vous donne pas les moyens de parvenir à ce résultat ?
- 2.3.2 Dans l'affirmative, sur quelle base la répartition est-elle calculée ?
- 2.4 Votre pays applique-t-il un impôt retenu à la source sur les versements suivants :
- 2.4.1 Les versements en capital ?
- 2.4.2 Les versements pour biens et services ?
- 2.4.3 Les versements pour redevances ?
- 2.5 Dans chacun des cas mentionnés à la question 2.4 est-ce parce qu'ils sont :
- 2.5.1 Qualifiés de redevances ?
- 2.5.2 Pour d'autres raisons ?
- 2.6 S'ils sont qualifiés de redevances soumises à un impôt retenu à la source, la définition des redevances dans votre législation fiscale coïncide-t-elle avec celle de l'article 12 du Modèle de Convention et, si ce n'est pas le cas, en quoi en diffère-t-elle ?

3. Qualification fiscale en tant que pays de résidence

Dans l'hypothèse où des versements au titre de l'utilisation de logiciels étaient effectués à un résident de votre pays par un résident d'un autre pays avec lequel aucune convention fiscale n'a été conclue :

- 3.1 En vertu de votre législation fiscale, les recettes au titre de l'utilisation de logiciels sont-elles qualifiées de recettes en capital ?
- 3.1.1 Uniquement si elles correspondent à la cession à titre définitif de tous les droits portant sur le logiciel.
- 3.1.2 Dans d'autres circonstances et, dans l'affirmative, lesquelles ?
- 3.1.3 Non.
- 3.2. En vertu de votre législation fiscale, dans quelles circonstances les recettes autres que les recettes en capital sont-elles qualifiées :
- 3.2.1 De recettes pour biens et services ?
- 3.2.2 De recettes pour redevances ?

3.3 Lorsqu'un versement est fait pour le droit d'utiliser les logiciels et pour des services en vertu d'un contrat prévoyant que des avis et renseignements seront fournis sans qu'il y ait des versements séparés, le versement global est-il dans tous les cas divisé en sa partie versement pour services et sa partie versement pour redevances ?

3.3.1 Si ce n'est pas le cas, est-ce parce que votre législation ne vous donne pas les moyens de parvenir à ce résultat ?

3.3.2 Dans l'affirmative, sur quelle base la répartition est-elle calculée ?

3.4 Y a-t-il dans votre législation fiscale des dispositions vous empêchant d'accorder un crédit au titre de l'impôt dû au pays de la source (ou d'exonérer la recette correspondante) qui ne s'appliquent pas d'une manière générale aux revenus reçus des résidents d'autres pays ?

4. Les distinctions mentionnées à la question 1.4 ci-dessus sont-elles valables pour toutes les réponses aux questions 2 et 3 ci-dessus et dans l'affirmative, selon quelles modalités ?

5. Convention de double imposition

5.1 Estimez-vous que les versements et les recettes mentionnés aux questions 2.1 et 3.1 relèvent de l'article 12 du Modèle de Convention ? Si ce n'est pas le cas, de quel article pensez-vous qu'ils relèvent ?

5.2 Estimez-vous que les paiements et recettes mentionnés aux questions 2.2.1, 2.2.2 and 3.2.1, 3.2.2. relèvent de l'article 12 du Modèle de Convention ? Si ce n'est pas le cas, de quel article relèvent-ils selon vous ?

5.3 Dans les cas envisagés aux questions 2.3 et 3.3, appliquez-vous l'article 12 au paiement/à la recette en totalité, en partie seulement ou pas du tout ?

5.4 Est-ce que généralement vous adoptez l'article 12 de la Convention Modèle dans vos conventions fiscales avec les autres pays Membres ? Sinon, veuillez indiquer les principales différences.

5.5 Lorsque l'imposition à la source des redevances est prévue, adoptez-vous la définition de « redevances » telle qu'on la retrouve à l'article 12 ou d'une façon modifiée (précisez le cas échéant) ?

5.6 Si vous estimez que d'autres articles que l'article 12 s'appliquent aux versements au titre de logiciels, avez-vous prévu dans vos

conventions fiscales des dispositions particulières en ce qui concerne les logiciels ?

- 5.7 Lorsque vous êtes lié par convention avec le pays de la source et que celui-ci a exercé son droit d'imposition en qualifiant le revenu d'une façon autre que celle prévue par votre législation nationale, accordez-vous un allègement pour la double imposition et, dans l'affirmative, comment et sur quel revenu ?
- 5.8 Estimez-vous que le Modèle de Convention et ses Commentaires doivent être révisés pour que les versements concernant les logiciels y soient traités d'une façon plus claire et, dans l'affirmative, quelles suggestions pouvez-vous apporter ?
- 5.9 Avez-vous d'autres commentaires à formuler ?

R (10)

APPENDICE 2

RÉPONSES AU QUESTIONNAIRE RELATIF AU RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX LOGICIELS

1. Qualification légale

	1.1 Sont-ils protégés par la législation nationale ?	1.2 Est-ce en vertu des droits d'auteur ou autres ?	1.3 La protection couvre-t-elle seulement l'auteur du logiciel ou également ceux qui pourraient l'adapter ?	1.4 Certaines dispositions sont-elles importantes ? (Voir questionnaire)	1.5 Autres remarques
Pays-Bas	Oui	Droit d'auteur (jurisprudence)	Inclut les titulaires de licences qui procèdent à des adaptations ou transformations	Non	Législation en préparation pour couvrir également les logiciels
Australie	Oui	Droit d'auteur	Adaptations par les titulaires et autres	Non	Enquêtes sur certains aspects de la protection du droit d'auteur
Grèce	Indirectement	Droit d'auteur, jurisprudence possiblement	Autres protections possibles suivant le contrat	Non	–
Irlande	Oui	Droit d'auteur	Auteur uniquement	Non	Pas encore inclus spécifiquement dans le droit d'auteur
Suède	Oui	Droit d'auteur	Certaines adaptations	Non	Le logiciel est considéré comme œuvre littéraire
Suisse	En partie seulement	Pas droit d'auteur mais autres protections	Lorsqu'il y a protection, peut inclure les adaptations	1 et 2 Oui 3 et 4 Non	–
États-Unis	Oui	Droit d'auteur et certains autres droits	Le titulaire du droit d'auteur ; adaptation généralement pas couverte	Non	La loi sur les droits d'auteur comporte une définition des programmes informatiques
Allemagne	Oui	Droit d'auteur (éventuellement brevet)	Auteur, quelques rares adjonctions	La protection peut ne s'appliquer qu'à des programmes sophistiqués	cf. 1.4 critères élevés nécessaires pour la protection

R (10)

1. Qualification légale (suite)

	1.1	1.2	1.3	1.4	1.5
	Sont-ils protégés par la législation nationale ?	Est-ce en vertu des droits d'auteur ou autres ?	La protection couvre-t-elle seulement l'auteur du logiciel ou également ceux qui pourraient l'adapter ?	Certaines dispositions sont-elles importantes ? (Voir questionnaire)	Autres remarques
Autriche	Oui	Droit d'auteur	Les adaptations sont couvertes	Non	Le programme seul peut ne pas être considéré comme œuvre littéraire. Aucune mention spécifique dans la législation
Espagne	Oui	Droit d'auteur	Inclut les versions ultérieures	3 peut être importante	Logiciel spécifiquement couvert
Japon	Oui	Droit d'auteur	Certaines adaptations	Non	Logiciel spécifiquement couvert par la législation sur droit d'auteur
RoyaumeUni	Oui	Droit d'auteur	Certaines adaptations	Non	Spécifiquement couvert en tant que droit d'auteur
Norvège	Oui	Droit d'auteur	Certaines adaptations et transformations	Non	Considérés comme œuvre littéraire, non spécifiquement inclus dans la législation
France	Oui	Droit d'auteur	Oui, adaptations et transformations	Le groupement affecte le traitement comptable	–
Luxembourg	Oui	Droit d'auteur	Adaptations en principe couvertes	–	–
Italie	Oui	Droit d'auteur	–	Protection droit d'auteur si logiciel présenté de façon indépendante du matériel	–
Portugal	Oui	Droit d'auteur	–	–	Aucune législation spécifique

R (10)

1. Qualification légale (suite)

	1.1 Sont-ils protégés par la législation nationale ?	1.2 Est-ce en vertu des droits d'auteur ou autres ?	1.3 La protection couvre-t-elle seulement l'auteur du logiciel ou également ceux qui pourraient l'adapter ?	1.4 Certaines dispositions sont-elles importantes ? (Voir questionnaire)	1.5 Autres remarques
Danemark	Oui	Droit d'auteur et autres	S'étend aux adaptations	–	Programme : généralement droits d'auteur ; manuel : œuvre littéraire
Canada	Oui	Droit d'auteur	S'étend aux adaptations	Non	–
Nouvelle-Zélande	Probablement	Droit d'auteur	Certaines adaptations	Ces distinctions ne concernent pas la fiscalité mais peuvent avoir une incidence sur le droit des brevets	La protection des droits d'auteurs n'est pas définie avec précision mais semble exister
Belgique	Pas directement	Droit d'auteur par jurisprudence	–	Oui, s'ils font partie intégrante des matériels ils sont traités comme des matériels. Les autres logiciels peuvent être considérés comme des actifs immatériels	Une protection sera probablement instaurée

R (10)

2. Qualification en tant que pays de la source – I

	2.1 Dans quels cas les versements effectués au titre de l'utilisation de logiciels sont-ils qualifiés de versements en capital ?	2.2 Les versements autres que les versements en capital sont-ils qualifiés de versements pour biens et services ou de versements pour redevances ?	2.3 Si le versement couvre les services et le droit d'usage, une distinction est-elle nécessaire ?	2.4.1 Y a-t-il un impôt à la source sur les versements en capital ?
Pays-Bas	Versements en capital pour acquisition, si durée de vie utile de moins de 1 an	Aucune distinction	Non, aucune retenue à la source sur les redevances	Non
Australie	Généralement revenus, versements en capital si vendus avec matériel	À toutes fins utiles, redevances	Non, les deux sont considérés comme des redevances	Non
Grèce	Aucune disposition spécifique	En tant que redevances	Non	Non
Irlande	En fonction des circonstances ; versement en capital si acquisition définitive	Biens et services si stocks, redevances pour la plupart des autres cas	Oui, sur une base équitable	Non
Suède	Versements en capital si personnalisé et durée de vie excède 3 ans	Biens et services si stocks, redevances si droits de licence versés périodiquement	Oui, division en fonction de la valeur	Non
Suisse	Pas d'imposition des redevances à la source, aucune distinction	Aucune distinction sur le plan fiscal	Pas de division, aucune distinction du point de vue fiscal	Non
États-Unis	En capital si acquisition, revenus si versements pour utilisation (substance déterminante)	En fonction des circonstances	Oui, selon les circonstances	Généralement non. Certaines exceptions
Allemagne	En capital, si acquisition ou utilisation illimitée	Biens et services si partie essentielle. Redevances si versements pour droit d'utilisation limité	Oui, si important, sur une base raisonnable	Non, quelques exceptions
Autriche	Oui, si représentent une certaine valeur	Logiciel standard : biens et services, redevances si expérience technique	Oui, si important, sur une base équitable	Oui, si pour utilisation technique
Espagne	Capital si acquisition ou versements forfaitaires pour l'utilisation durant plusieurs années	Redevances, si la propriété du bien demeure, donc incidence sur le plan fiscal	Oui, sur une base raisonnable, suivant contrat	Oui
Japon	–	Au cas par cas	Oui	Oui, si pour utilisation

R (10)

2. Qualification en tant que pays de la source – I (suite)

	2.1 Dans quels cas les versements effectués au titre de l'utilisation de logiciels sont-ils qualifiés de versements en capital ?	2.2 Les versements autres que les versements en capital sont-ils qualifiés de versements pour biens et services ou de versements pour redevances ?	2.3 Si le versement couvre les services et le droit d'usage, une distinction est-elle nécessaire ?	2.4.1 Y a-t-il un impôt à la source sur les versements en capital ?
Royaume-Uni	Oui, si acquisition. Les versements forfaitaires peuvent être considérés comme versement en capital	Redevances sauf si achat en tant que stocks ou pour distribution	Oui, si important suivant contrat	Oui, si pour utilisation
Norvège	Versements en capital si importants et durée de vie utile excède 3 ans	Aucune distinction nécessaire	Non	Si, le bénéficiaire exerce activité commerciale en Norvège
France	Oui (acquisition à titre définitif)	Aucune distinction nécessaire	Pas de division, puisque même traitement fiscal	Oui
Luxembourg	Oui (acquisition à titre définitif)	Brevet, si droit d'utilisation	Division, sur une base raisonnable	Non
Italie	Pas de capital	Aucune distinction nécessaire	Pas de division, même traitement fiscal	Oui
Portugal	–	Généralement imposés comme des versements de droits d'auteur	–	–
Belgique	Capital s'il s'agit d'une acquisition pure et simple	Redevances si elles sont versées en vue d'une utilisation sans acquisition pure et simple	Oui	Non
Danemark	Versements en capital si importants et durée de vie de 3 ans	Redevances sauf si stocks	Oui, sur valeur estimée	Non
Canada	Si cession à titre définitif mais ceci n'est pas courant	Redevances sauf pour distribution	Non, généralement traités comme redevances	Non
Nouvelle-Zélande	Capital s'il s'agit d'une acquisition	En général, comme des redevances mais comme des services si le versement n'a aucun lien avec une redevance ou des procédés de fabrication	Oui, mais rarement; normalement il s'agit de redevances	Non

2. Qualification en tant que pays de la source – II

	2.4.2 Y-a-t-il un impôt à la source sur les versements en capital ?	2.4.3 Y-a-t-il un impôt à la source sur les versements pour redevances ?	2.5 Au 2.4, est-ce parce qu'il s'agit de redevances ?	2.6 S'il s'agit de redevances. Votre définition des redevances correspond-elle à celle de l'article 12 du Modèle ?
Pays-Bas	Non	Non	Pas d'imposition des redevances	Sans objet : cf. 2.5
Australie	Non, sauf si revenus imposables à la source	Oui	Oui, qualifiés de redevances	Définition plus large des redevances dans la législation australienne
Grèce	Non	Oui	Oui, qualifiés de redevances	Comme dans le Modèle, mais avec additions
Irlande	Non	Non	Pas d'imposition à la source des redevances de droits d'auteur	Sans objet : cf. 2.5
Suède	Non	Oui	Oui, sur bénéfices d'exploitation	Pas de définition des redevances, considérées comme bénéfiques d'exploitation
Suisse	Non	Non	Pas d'imposition à la source	Sans objet
États-Unis	Non, sauf si le bénéficiaire effectue des opérations commerciales aux États-Unis	Oui	Dépend de la source des revenus	Pas de définition des redevances dans la législation nationale
Allemagne	Non	Oui	Oui, à quelques exceptions près	Oui
Autriche	Oui	Oui	Oui	La définition n'est pas aussi large que dans l'article 12
Espagne	Oui	Oui	Non, pourrait être imposé à la source de toute façon	Semblable, mais pas de distinction fiscale entre redevances et biens et services
Japon	Oui	Oui	–	Définition plus large qu'à l'article 12
Royaume-Uni	Non	Oui	Oui	Imposition à la source uniquement sur certains types de redevances
Norvège	Comme en 2.4.1	Comme en 2.4.1	Pas de retenue à la source	Pas de définition des redevances

R (10)

2. Qualification en tant que pays de la source – II (suite)

	2.4.2 Y-a-t-il un impôt à la source sur les versements en capital ?	2.4.3 Y-a-t-il un impôt à la source sur les versements pour redevances ?	2.5 Au 2.4, est-ce parce qu'il s'agit de redevances ?	2.6 S'il s'agit de redevances. Votre définition des redevances correspond-elle à celle de l'article 12 du Modèle ?
France	Oui	Oui	Non, peuvent être imposés à la source dans les deux cas	–
Luxembourg	Non	Oui	Oui	Oui
Italie	Oui, sauf les services du personnel	Oui	Non, peuvent être imposés à la source de toutes façons	Oui, même que article 12
Portugal	–	–	–	Retenue à la source lorsque le bénéficiaire ou le débiteur est un résident du Portugal
Belgique	Oui	Oui	Imposables dans tous les cas	Non, ils peuvent avoir différentes sources. Les gains en capital obtenus à la suite de la vente de droits etc... constituent en général les bénéfices commerciaux
Danemark	Non	Oui	Oui	La définition ne couvre pas un certain nombre de paiements pour utilisation
Canada	Oui	Oui	Oui, mais également impôt sur services	Semblable mais exception pour les reproductions
Nouvelle-Zélande	Non	Oui	Oui	Définition plus large que celle de l'article 12 du Modèle

R (10)

3. Qualification fiscale en tant que pays de résidence

	3.1	3.2	3.3	3.4	4
	Dans quelles circonstances les recettes sont-elles qualifiées de recettes en capital ?	Les recettes qui ne sont pas de nature capital sont-elles qualifiées de recettes pour biens et services ou de redevances ?	Si les recettes couvrent les services et le droit d'usage, une distinction est-elle nécessaire ?	Existe-t-il des dispositions conventionnelles limitant le crédit d'impôt pour les logiciels et pas pour les autres revenus ?	Les distinctions de 1.4 sont-elles valables pour les questions 2 et 3 ?
Pays-Bas	Lorsque les droits sont vendus ou cédés de manière durable	Biens et services si revenus d'exploitation, redevances si pour dessin ou modèle	Oui, ventilation au prorata	Non	Non
Australie	En capital, s'il ne s'agit pas de revenus commerciaux	Redevances ; biens si vendus avec le matériel	Non, les deux entrent dans la définition des redevances	Non	Pour les questions 2.2 et 3.2
Grèce	Aucune disposition spécifique	Redevances, mais pas de disposition spécifique	Non	–	Non
Irlande	Cessions pures et simples (sauf pour stocks)	Biens et services si activité commerciale, autrement redevances	Si différents éléments spécifiés, ventilation sur une base équitable	Non	Non
Suède	En capital pour cessions pures et simples (sauf stocks)	Aucune distinction du point de vue fiscal	Non, aucune distinction en ce qui concerne le régime fiscal	Non	Non
Suisse	Distinction inutile	Distinction inutile	Non, aucune distinction en ce qui concerne le régime fiscal	Non	–
États-Unis	En capital si pour usage exclusif et durable, sauf stocks	Redevances si services uniquement accessoires ; en fonction de la substance	Oui, sur la base de la valeur relative	Non	Non
Allemagne	En capital, si pour usage illimité ou si versement forfaitaire	En fonction du contrat	Oui, si montants importants, sur une base équitable	Non	Non
Autriche	Si immobilisations, cession traitée en conséquence	Recettes des ventes de logiciels standards (droit d'utilisation : redevances)	Oui, si montant important, divisé sur une base équitable	Un allègement peut être accordé si nécessaire	Éventuellement

R (10)

3. Qualification fiscale en tant que pays de résidence (suite)

	3.1	3.2	3.3	3.4	4
	Dans quelles circonstances les recettes sont-elles qualifiées de recettes en capital ?	Les recettes qui ne sont pas de nature capital sont-elles qualifiées de recettes pour biens et services ou de redevances ?	Si les recettes couvrent les services et le droit d'usage, une distinction est-elle nécessaire ?	Existe-t-il des dispositions conventionnelles limitant le crédit d'impôt pour les logiciels et pas pour les autres revenus ?	Les distinctions de 1.4 sont-elles valables pour les questions 2 et 3 ?
Espagne	En capital, sauf opérations commerciales portant sur logiciels	Distinction inutile	Non, puisque pas de distinction sur le plan fiscal	Non	Oui, les droits de douane relatifs à un logiciel groupé excluent l'impôt sur le revenu
Japon	Revenus commerciaux si regroupés. Si individuels, peuvent être différents	Aucune différence de régime	Non, puisque pas de distinction sur le plan fiscal	–	Non
Royaume-Uni	Capital si cessions pures et simples (et dans certains autres cas)	Distinction possible mais pas de différence sur le plan fiscal au regard de la législation nationale	Non, puisque pas de distinction sur le plan fiscal	Non	Oui, le logiciel groupé reçoit généralement le même statut que le matériel
Norvège	En capital si pour utilisation du logiciel	Pas de différence. Les deux catégories sont des revenus d'exploitation	Non	Non	Non
France	Oui, si cession de tous les droits	Qualification inutile à l'exception des ventes de biens	Non	Non	Le groupement affecte le traitement comptable
Luxembourg	Capital si cession pure et simple	Qualification inutile, sauf pour la vente de biens	Non	Non	Non
Italie	Pas de nature du capital	Pas de différence dans le traitement	Non, même régime que prix de vente	Non	Oui, si logiciel partie intégrante du matériel
Portugal	–	Pas de différence	Non	Non	–
Danemark	En capital sauf opération commerciale	Pas de différence	Non	Non	Non
Canada	Si cession pure et simple d'une immobilisation	Pas de différence	Non	Non	Non

3. Qualification fiscale en tant que pays de résidence (suite)

	3.1	3.2	3.3	3.4	4
	Dans quelles circonstances les recettes sont-elles qualifiées de recettes en capital ?	Les recettes qui ne sont pas de nature capital sont-elles qualifiées de recettes pour biens et services ou de redevances ?	Si les recettes couvrent les services et le droit d'usage, une distinction est-elle nécessaire ?	Existe-t-il des dispositions conventionnelles limitant le crédit d'impôt pour les logiciels et pas pour les autres revenus ?	Les distinctions de 1.4 sont-elles valables pour les questions 2 et 3 ?
Nouvelle-Zélande	Le produit d'une cession pure et simple est considéré comme un capital à moins qu'il ne soit perçu à la suite d'opérations commerciales	Normalement comme des redevances à moins que les paiements soient pour des services indépendants	Oui, mais rarement	Non	En général non, les logiciels groupés sont soumis au même régime que les matériels
Belgique	Capital en cas de cession pure et simple	Pas de différence à moins qu'il ne soit perçu par un particulier et pas à la suite d'activités commerciales	Seulement si les recettes sont perçues par un particulier	Non	Oui une distinction est faite entre l'achat d'équipement et les autres types de paiements

R (10)

4. Conventions de double imposition – I

	5.1 Les versements du 2.1 et les recettes du 3.1 relèvent-ils de l'article 12 du Modèle ?	5.2 Les paiements et recettes des 2.2.1 et 3.2.1 relèvent-ils de l'article 12 du Modèle et sinon de quel article ?	5.3 Pour les versements 2.3 et les recettes 3.3, appliquez vous l'article 12 en totalité ou en partie ?	5.4 Retenez-vous l'article 12 dans vos conventions fiscales ?
Pays-Bas	Non, articles 7 et 14 et possiblement 13	Oui, mais aussi 7 et 14	En partie	L'objectif est de suivre l'article 12 mais la moitié des conventions prévoient une retenue à la source
Australie	Oui, mais peut être 12, 13 ou 7	Oui, mais aussi 7 et 14	Normalement en totalité	Non, définition plus large de redevances et retenue à la source
Grèce	Oui	Oui	En totalité	À peu de choses près, mais la plupart des conventions prévoient retenue à la source
Irlande	Oui, mais si de nature du capital : 13, 7 ou 14	Oui, mais également 7 et 14	En partie	Oui, seulement 4 exceptions
Suède	Oui, mais aussi 7, 13 et 14	Même réponse que 5.1	À la partie redevances	Oui
Suisse	Non s'il y a acquisition ; dans ce cas 7 ou 14	Oui	En partie seulement	Oui, mais ne se retrouve que dans la moitié des conventions
États-Unis	Peut également être 7 ou 13	Non	En partie seulement	Généralement oui, mais certaines conventions prévoient une retenue à taux réduit
Allemagne	Seulement lorsque pour utilisation ; sinon 13, 7 ou 14	Oui pour utilisation mais aussi 13, 7 et 14	À la partie redevances	Généralement oui, mais la moitié des conventions prévoient une retenue à taux réduit
Autriche	Seulement lorsque pour utilisation ; sinon article 7	Oui	À la partie redevances	Avec une retenue à la source de 10 %
Espagne	Oui, mais aussi article 13, 7 ou 14	Oui	À l'élément redevances	Non, se réserve le droit de déduire un impôt à la source
Japon	Si pour utilisation : également 7, 13 et 14	Également 7, 13 et 14	À la partie redevances	Non, applique une retenue à la source
Royaume-Uni	Si pour utilisation également 7, 13 et 14	Oui	À la partie redevances	Oui, mais la moitié des traités prévoient retenue à la source

4. Conventions de double imposition – I (suite)

	5.1 Les versements du 2.1 et les recettes du 3.1 relèvent-ils de l'article 12 du Modèle ?	5.2 Les paiements et recettes des 2.2.1 et 3.2.1 relèvent-ils de l'article 12 du Modèle et sinon de quel article ?	5.3 Pour les versements 2.3 et les recettes 3.3, appliquez vous l'article 12 en totalité ou en partie ?	5.4 Retenez-vous l'article 12 dans vos conventions fiscales ?
Norvège	7, 13 ou 14 selon les circonstances	Également 7, 13 et 14	À la partie redevances	Oui
France	Également 7, 13 ou 14	Oui	En partie seulement	Retenue à la source souvent prévue, parfois seulement pour certaines catégories de redevances
Luxembourg	Articles 7, 13 ou 14	Biens et services : 7 ou 14	À la partie redevances	Certaines conventions prévoient une retenue à la source
Italie	Également 7, 13 ou 14	Oui	Oui, à l'exception des services du personnel	Oui
Portugal	–	–	–	–
Danemark	Également articles 7, 13 ou 14	Également articles 7, 13, 14	À la partie redevances	Dans toute la mesure du possible
Canada	Oui, mais éventuellement d'autres articles	Article 7	À la partie redevances	Oui, mais avec droits à une retenue à la source
Nouvelle-Zélande	Les articles 7, 13 ou 14 s'appliquent aussi	Oui	À la partie redevances	Non, définition plus large et retenue à la source
Belgique	Oui, mais aussi les articles 7, 13 ou 14	7 or 14	À la partie redevances	Oui, avec quelques exceptions

R (10)

5. Conventions de double imposition – II

	5.5 Si les redevances sont imposées à la source, adoptez-vous la définition de l'article 12 ?	5.6 Le régime des logiciels relève-t-il d'un autre article ?	5.7 Lorsque l'autre État contractant taxe les revenus différemment de vous, accordez-vous un dégrèvement et comment ?	5.8 Le Modèle ou les Commentaires doivent-ils être révisés ?	5.9 Autres commentaires
Pays-Bas	Oui, mais avec quelques modifications	Non	Oui, si conforme à la convention	Non	Non
Australie	Non	Non	Oui, si source étrangère	–	Non
Grèce	Oui, avec quelques ajouts	Non	Oui	Comme pour le Royaume-Uni	Inclure un exposé dans les Commentaires
Irlande	Définition distincte	Non	Oui	Non, pas le 12, aucun problème si pas de retenue à la source	Non
Suède	Modifiée, conformément à « Tendances de la fiscalité internationale »	Non	Oui, par procédure amiable	Non	Inclure dans les Commentaires que les articles 7, 12, 13 ou 14 pourraient s'appliquer
Suisse	Oui, mais avec des ajouts	Non	Non, mais procédure amiable tentée	Amendement des Commentaires	Non
États-Unis	Modifiée	Pas encore, certaines dispositions sont à l'examen	–	Non, solution bilatérale	Non
Allemagne	Oui, une exception	Non	Oui	Compléter les Commentaires sur l'article 12	Non
Autriche	Oui, normalement	Non	Oui	Non	Non
Espagne	Oui, avec des ajouts	Non	–	Oui, développer les Commentaires	Non
Japon	Oui, avec des ajouts	Non	Oui	–	Non
Royaume-Uni	Oui, avec des ajouts	Non	En fonction des conventions	Non, à régler bilatéralement et développer les Commentaires	Non

5. Conventions de double imposition – II (suite)

	5.5 Si les redevances sont imposées à la source, adoptez-vous la définition de l'article 12 ?	5.6 Le régime des logiciels relève-t-il d'un autre article ?	5.7 Lorsque l'autre État contractant taxe les revenus différemment de vous, accordez-vous un dégrèvement et comment ?	5.8 Le Modèle ou les Commentaires doivent-ils être révisés ?	5.9 Autres commentaires
Norvège	Oui, avec modifications.	Non	Procédure amiable	Développer les Commentaires concernant application possible de 7, 12, 13 ou 14	Non
France	Oui, semblable	Oui dans la plupart des projets récents	Par la procédure amiable	Mentionner à l'article 12 et développer les Commentaires sur les contrats mixtes et quand faire un partage au pro- rata	–
Luxembourg	Oui, avec des ajouts	Non	Par la procédure amiable	Mentionner les logiciels à l'article 12 et développer les Commentaires pour les contrats mixtes	Non
Italie	Oui	Non	Oui	Mention des logiciels à l'article 12	Non
Portugal	–	–	–	–	Non
Danemark	Définition moins large	Non	Oui	Développer les Commentaires pour indiquer que les articles 7, 12, 13 ou 14 peuvent s'appliquer	Non
Canada	Oui	Non	Oui, conformément aux dispositions nationales	Non	Non
Nouvelle-Zélande	Oui, définition souvent plus large	Non	Oui	Il y a lieu de développer les Commentaires afin de les rendre plus clairs	Non
Belgique	Oui, avec des modifications mineures	Non	Accord amiable	Définir les types de paiements dans les Commentaires	Non

R (10)

APPENDICE 3**MODIFICATIONS PROPOSÉES AUX COMMENTAIRES SUR LE
MODÈLE DE CONVENTION FISCALE**

1. Ajouter ce qui suit à la fin de l'avant-dernière phrase du paragraphe 34 des Commentaires sur l'article 7 :

(cf. le paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 12 qui traite des principes applicables aux fins de déterminer si, dans le cas particulier des logiciels, des versements doivent être classés soit comme revenu d'activité commerciale visé par les articles 7 ou 14 ou comme gains en capital relevant de l'article 13, soit comme redevances visées par l'article 12.)

2. Ajouter les paragraphes 13 à 18 suivants immédiatement après le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 12 :

13. La question de savoir si des versements concernant des logiciels doivent être classés comme des redevances soulève des difficultés mais constitue un sujet très important compte tenu du développement rapide de la technologie informatique au cours des dernières années et de l'ampleur des transferts technologiques internationaux dans ce domaine. Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour les fins soit du fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (système d'exploitation) ou de l'accomplissement d'autres tâches (logiciel d'application). Il peut être transféré sous diverses formes, par exemple par écrit, sur une bande ou un disque magnétique ou sur un disque laser. Il peut être standardisé pour une large gamme d'applications ou personnalisé pour des utilisateurs individuels. Il peut être transféré comme partie intégrante du matériel informatique ou sous une forme indépendante pouvant être utilisée par des machines très diverses. Les droits portant sur un logiciel constituent une forme de propriété intellectuelle. Une étude des pratiques suivies par les pays membres de l'OCDE a révélé que tous ces pays sauf un protègent ces droits explicitement ou implicitement par le biais de leur législation en matière de droits d'auteur. Le transfert de droits se fait sous diverses formes allant d'une disposition de tous les droits à la vente d'un produit dont l'utilisation est sujette à un certain nombre de restrictions. La contrepartie du transfert peut aussi prendre différentes formes. Ces facteurs peuvent rendre difficile la distinction entre les versements concernant les logiciels qui constituent véritablement des redevances et d'autres types de versements.

14. Trois cas peuvent se présenter. Le premier est celui des versements effectués dans des conditions telles que la totalité des droits afférents aux logiciels n'est pas transférée. Lors d'un transfert partiel des droits, la contrepartie ne constituera des redevances que dans des situations plutôt circonscrites. Il en sera ainsi lorsque le transfert est effectué par l'auteur du logiciel (ou par une personne qui a acquis de cet auteur les droits de distribution et de reproduction du logiciel) qui cède une partie de ses droits à une tierce personne dans le but d'un développement ou d'une exploitation commerciale du logiciel lui-même, notamment pour sa distribution ou son développement. Cependant, même lorsqu'un versement au titre de logiciel peut véritablement être considéré comme une redevance, l'application des dispositions de l'article 12 concernant les droits d'auteur pose des difficultés étant bien entendu que l'application de ce paragraphe exige que le logiciel puisse être qualifié d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Aucune de ces catégories n'est pleinement satisfaisante, mais l'assimilation à une œuvre scientifique paraît la plus réaliste. L'impossibilité pour un pays de rattacher les logiciels à l'une ou l'autre de ces catégories pourrait justifier l'adoption, dans le cadre de négociations bilatérales, d'une version modifiée du paragraphe 2 de l'article 12, version modifiée qui supprimerait toute indication quant à la nature des droits d'auteur concernés ou, alternativement, qui ferait expressément mention des logiciels.

15. Dans d'autres cas, l'acquisition du logiciel a généralement pour objet l'usage personnel ou commercial de l'acquéreur. La contrepartie doit alors être traitée comme un revenu d'activité commerciale en accord avec l'article 7 ou l'article 14. Il est sans importance que le logiciel soit protégé par un droit d'auteur ou que son utilisation par l'acheteur soit soumise à des restrictions.

16. Le second cas est celui où les versements sont effectués en contrepartie de l'aliénation de droits portant sur le logiciel. Il est certain que si le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété, ce versement ne peut constituer une redevance et les dispositions de l'article 12 ne sauraient s'appliquer en l'espèce. Il peut cependant se présenter des difficultés lorsqu'il y a une aliénation importante quoique partielle des droits qui comprend :

- un droit exclusif d'utilisation pendant une certaine durée ou sur un territoire limité ;
- le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel ;
- une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance.

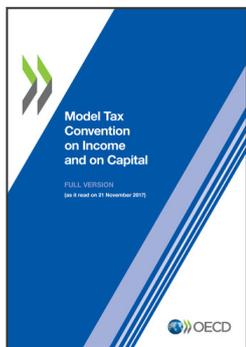
17. Quoique chaque cas doive être réglé en fonction de ses particularités, il est vraisemblable que de tels versements constitueront en général un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou 14 ou relevant des gains en capital visés par l'article 13 plutôt qu'une redevance visée par l'article 12. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que des versements soient liés à une éventualité.

18. Le troisième cas est celui où les versements effectués au titre de logiciels le sont dans le cadre de contrats mixtes. Ces contrats comprennent par exemple les ventes de matériel avec des logiciels incorporés et les concessions de droits d'usage d'un logiciel assorties de prestations de service. Les méthodes mises en avant au paragraphe 12 ci-dessus aux fins de régler des problèmes similaires pouvant se poser en ce qui concerne les redevances relatives à des brevets et à des procédés de fabrication sont également applicables au cas des logiciels. Lorsque cela s'avère nécessaire, il faut donc décomposer le montant total du paiement qui doit être effectué en vertu du contrat sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et appliquer le régime fiscal propre à chacune des composantes ainsi déterminées.

[Les paragraphes suivant sont renumérotés à partir du numéro 20]

3. Ajouter ce qui suit à la fin du paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 14 :

par exemple lorsqu'il s'agit de déterminer si un versement concernant un logiciel doit être classé comme un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou 14 ou comme redevances visées par l'article 12.



Extrait de :

Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2019), « R(10). Régime fiscal appliqué aux logiciels », dans *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/036cff82-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) info@copyright.com ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.