

FISCALITÉ

Translucidité fiscale ou transparence fiscale ; l'épreuve du droit conventionnel



Jean-Jacques
Cappelaere

Fiscaliste

Le régime de la translucidité fiscale applicable aux sociétés de personnes et groupements assimilés est différent du régime de transparence fiscale qui régit les structures comparables de droit étranger de type *partnership*.

Le régime de la translucidité fiscale est applicable à nos sociétés de personnes et groupements assimilés, tels les GIE : résultant des dispositions combinées des articles 8 ou assimilés et 60 du Code général des impôts, ce régime a pour spécificité de préserver la personnalité fiscale des structures qu'il concerne, dès lors, en effet, que l'impôt dû par chacun des associés sur sa quote-part du résultat d'ensemble, éventuellement déterminée suivant les règles d'assiette qui lui sont propres, n'en reste pas moins une dette sociale acquittée pour le compte de la société ; c'est, en effet, cette dernière, qui reste soumise à l'obligation de déclarer le résultat d'ensemble correspondant à l'activité qu'elle exerce en propre. Toute autre est la situation des structures comparables de droit étranger de type *partnership*, soumises à un régime de transparence fiscale : à l'inverse de nos sociétés dites "de l'article 8", ces structures sont dénuées de toute personnalité fiscale, leurs associés étant les seuls sujets d'impôt, directement soumis, à ce titre, à l'obligation de déclarer

la quote-part du résultat social correspondant à leurs droits et d'acquitter l'impôt y afférent.

Cette différenciation n'est pas sans conséquences :

- s'agissant des sociétés translucides, sur les modalités de mise en œuvre du principe conventionnel de territorialité de l'impôt sur les bénéficiaires, et leurs conséquences sur l'imposition des associés, notamment lorsqu'il s'agit d'associés non résidents ;
- sur les difficultés éprouvées par notre pays à appliquer le droit conventionnel aux revenus passifs transitant par des structures transparentes de type *partnership*.

UN ARRÊT DU CONSEIL D'ÉTAT

La question portant sur le régime d'imposition des résultats d'une société translucide établie en France et la territorialité de l'impôt sur les bénéficiaires, a été précisée par un arrêt du Conseil d'État *Sté Kingroup Inc* du 4 avril 1997 (Req n° 144211, 9° et 8° s-s). Le cas jugé concernait un GIE ayant son siège en France et se livrant à la recherche en matière d'espèces végétales : il percevait des rétrocessions de redevances d'une société

d'intérêts collectifs agricoles à qui il avait confié la majeure partie de l'exploitation des variétés créées ainsi que des redevances pour d'autres variétés dont il exploitait directement les droits.

Une société canadienne, la *Sté Kingrou*, était membre du GIE à concurrence de 33 % et avait inclus dans ses profits taxables au Canada, les revenus tirés de sa participation dans le GIE, qualifiant ces revenus de bénéfices d'une entreprise, et considérant, sur le fondement de l'article 7 de la convention franco-canadienne, que ces revenus ne pouvaient être attribués à la France, dès lors que sa participation au GIE ne lui conférait aucun établissement stable dans notre pays.

Se fondant sur la personnalité fiscale du GIE, le Conseil d'État en a conclu qu'il était imposable en France dès lors qu'il exerçait son activité dans notre pays, sans que puissent s'y opposer les stipulations de l'article 7 de la convention franco-canadienne auxquelles la société *Kingrou* se référait, ces stipulations ne pouvant s'appliquer, en effet, qu'aux bénéfices réalisés directement par l'en-

treprise canadienne dépourvue d'établissement stable en France.

C'est donc au regard de l'activité exercée par la structure translucide qu'il convient, en l'absence de disposition contraire d'une convention, d'apprécier le rattachement territorial du résultat d'ensemble de cette structure : ce rattachement ne peut être extra-territorial, en totalité ou en partie, que dans l'hypothèse où ladite structure exerce une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable à l'étranger.

LES CONSÉQUENCES SUR L'IMPOSITION DES ASSOCIÉS

■ les revenus de capitaux mobiliers encaissés par les sociétés translucides.

Les sociétés de personnes, par exemple les sociétés civiles de gestion de patrimoine, ont la qualité d'établissements payeurs des revenus de capitaux mobiliers qu'elles sont censées encaisser pour le compte de leurs associés : cette qualité d'établissements payeurs peut s'avérer incompatible avec la personnalité fiscale des sociétés translucides, dont la conséquence est que les associés acquittent l'impôt pour le compte de ces sociétés. Lorsqu'une telle incompatibilité est avérée, il semble que la personnalité fiscale des sociétés ainsi concernées doive l'emporter sur leur qualité d'établissements payeurs. Ainsi en a jugé la CAA de Paris (19 novembre 1992, n° 892733 SA Rinsoz et Ormond), dans l'hypothèse d'une société suisse associée d'une société civile française ayant perçu des produits financiers provenant de parts détenues dans une société ivoirienne : il a été considéré que la qualité d'établissement payeur de la société civile française était sans incidence sur le principe de l'assujettissement à l'impôt sur les revenus de la société suisse.

Par ailleurs, les crédits d'impôt conventionnels sur les revenus de

capitaux mobiliers de source étrangère sont attribués à la société translucide, résidente française : ils sont utilisés par les associés, y compris les associés non résidents, pour être imputés sur l'impôt qu'ils acquittent en France pour le compte de la société translucide.

■ Le traitement des plus-values immobilières réalisées par les sociétés translucides.

L'instruction administrative du 16 avril 2002 précise expressément que les prélèvements de 50 % ou de 33,33 % selon le cas, prévus respectivement aux articles 244 bis et 244 bis A du CGI ne sont pas dus par les associés non résidents ; l'impôt dû par ces derniers au titre de leur quote-part du résultat de la société translucide ne peut donc être, selon le cas, que l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés.

■ La problématique du traitement des plus-values de cession de valeurs mobilières.

Une difficulté se pose en ce qui concerne les associés non résidents personnes physiques ; en effet, l'article 150 OA du CGI qui traite du régime d'imposition des plus-values de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés, réalisées par les particuliers, inclut dans son champ d'application les plus-values réalisées par personnes interposées, c'est-à-dire notamment les sociétés de personnes. La question se pose, en conséquence de savoir si la qualité de personnes interposées, traditionnellement conférée, en la matière, aux sociétés de personnes qui gèrent un portefeuille de valeurs mobilières, l'emporte, ou non, sur leur personnalité fiscale : dans l'affirmative, la quote-part des plus-values acquise par les associés non résidents personnes physiques relèverait, sous réserve de l'application des conventions internationales, de notre régime

de droit interne tel que prévu aux articles 244 bis B et 244 bis C du CGI.

STRUCTURES TRANSPARENTES DE DROIT ÉTRANGER DE TYPE PARTNERSHIP ÉTABLIES À L'ÉTRANGER

L'arrêt du Conseil d'État SA Diebold Courtage consacre le régime étranger de transparence fiscale. Cet arrêt (CE 13 octobre 1999, n° 191 191, 8^e et 9^e s.-s) a posé le problème de l'applicabilité de la convention franco-néerlandaise du 16 mars 1973 à des redevances versées, en contrepartie de l'usage de matériels informatiques mis à sa disposition, par la SA Diebold Courtage établie en France, à une société de personnes de droit néerlandais, Equilease CV, société en commandite dépourvue de personnalité juridique et fiscalement transparente aux Pays-Bas ; en effet, l'article 12 de la convention franco-néerlandaise, qui réserve l'exclusivité de l'imposition de telles redevances à l'État de résidence de leurs bénéficiaires, en l'occurrence les Pays-Bas, permet d'écarter la retenue à la source de 33,33 % normalement applicable en application du droit interne français ; or, n'étant pas imposable aux Pays-Bas en raison de son régime local de transparence fiscale, Equilease CV qui percevait les redevances, ne pouvait être qualifiée de résidente fiscale des Pays-Bas, seule à même de justifier l'application de la convention franco-néerlandaise ; la question était donc de savoir s'il était possible de prendre en considération le régime néerlandais de transparence fiscale d'Equilease CV pour attribuer à ses associés résidents des Pays-Bas, la qualité de bénéficiaires des redevances et, corrélativement, l'applicabilité de l'article 12 de la convention franco-néerlandaise permettant l'exonération de la retenue à la source française de 33,33 %.

Le Conseil d'État a répondu par l'af-

“C'est donc au regard de l'activité exercée par la structure translucide qu'il convient, en l'absence de disposition contraire d'une convention, d'apprécier le rattachement territorial du résultat d'ensemble de cette structure”

PARTNERSHIPS ANGLO-SAXONS

Les extensions conventionnelles de la transparence fiscale

Les partnerships américains**■ Les revenus de source française**

En application de l'article 4 de la convention franco-américaine du 31 août 1994, la transparence fiscale du *partnership* n'est reconnue qu'à l'égard des associés résidents des États-Unis, cette solution étant en concordance avec celle retenue dans l'espèce Diebold jugée par le Conseil d'État. L'administration a admis, par ailleurs, que le principe de transparence puisse s'appliquer jusqu'à trois niveaux de *partnerships* intermédiaires.

■ les revenus de source non française et non américaine

La convention ne peut s'appliquer, et l'associé résident de France reste

soumis au droit interne français. L'administration cite l'exemple d'un dividende de source allemande transitant par un *general partnership* et perçu par un *general partner* résident de France : ce dividende est pleinement imposable en France en application de l'article 120 du CGI, sans bénéficier d'un crédit d'impôt en France.

■ les revenus de source américaine

Le principe de transparence est clairement acté par la convention en ce qui concerne les revenus d'activités aux États-Unis ; l'administration admet l'extension de ce principe de transparence aux revenus passifs de source américaine dans son instruction de commentaires du 26 avril

1999. La transparence n'est toutefois admise qu'à un seul niveau de *partnership* intermédiaire.

Les partnerships britanniques

La nouvelle convention franco-britannique signée le 28 janvier 2004, et non encore entrée en application, permet l'extension de la transparence fiscale aux associés résidents français d'un *partnership* britannique, bénéficiaires de revenus de source française transitant par ce *partnership* ; il s'agit là d'une avancée notable par rapport à la convention franco-américaine ; on peut espérer, à cet égard, que notre administration acceptera l'empilement de plusieurs *partnerships*

intermédiaires, conforme à la pratique anglo-saxonne. La nouvelle convention franco-britannique traite, par ailleurs, des revenus perçus au travers d'un *partnership* situé dans un État tiers, qui percevrait des revenus de source britannique. Elle prévoit, dans ce cas de figure, l'octroi de la transparence fiscale en le subordonnant à des conditions restrictives et à un accord préalable des autorités compétentes ; l'une de ces conditions est la possibilité d'échanger des renseignements sur le *partnership* et sur les associés en application d'une convention entre l'État de la source des revenus et l'État d'implantation du *partnership*.

firmative, en considérant que compte tenu du statut de transparence fiscale d'Equilease CV, les redevances étaient réputées versées à ses associés, et satisfaisaient donc en principe à la condition de paiement à un résident des Pays-Bas, exigée par l'article 12 de la convention franco-néerlandaise.

Comme l'a souligné Emmanuelle Mignon dans sa chronique publiée par la RJF 12/99, la logique de la solution Diebold Courtage pourrait conduire à étendre les conséquences d'un régime étranger de transparence fiscale aux associés de la structure transparente, résidents d'États autres que celui du lieu d'établissement de cette structure et d'appliquer, par voie de conséquence, les conventions fiscales conclues entre la France, État de la source des redevances, et les États de résidence de ces associés.

UNE INTERPRÉTATION EXTENSIVE DE LA JURISPRUDENCE DIEBOLD

L'arrêt du Conseil d'État Diebold Courtage présente l'intérêt de faire consacrer par notre droit interne, la transparence fiscale d'une structure de droit étranger, néerlandaise en l'occurrence, pour appliquer les dispositions favorables de la convention fiscale franco-néerlandaise aux associés résidents néerlandais de cette structure, en leur qualité de bénéficiaires de revenus passifs de source française. Il importe d'observer, en la matière, qu'à la différence de la convention franco-américaine (*encadré*), la convention franco-néerlandaise ne comporte aucune disposition spécifique susceptible de consacrer cette transparence.

Tel qu'interprété par le Conseil d'État, notre droit interne pourrait ainsi permettre d'apprécier, au niveau des

associés des structures de droit étranger soumises à un régime de transparence fiscale, la résidence des bénéficiaires des revenus de source française perçus par ces structures : cela permettrait d'appliquer les conventions conclues entre la France et les États de résidence de ces bénéficiaires en l'absence de toute disposition spécifique des conventions concernées.

Une telle interprétation extensive de la jurisprudence Diebold Courtage pourrait être subordonnée, comme cela est amorcé par la nouvelle convention franco-britannique (*encadré*), à la possibilité d'échanger des renseignements entre la France et les États de résidence des associés bénéficiaires des revenus. ■

“ L'arrêt du Conseil d'État SA Diebold Courtage consacre le régime étranger de transparence fiscale. ”