

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-20-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 12/08/2015

INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel – Intérêts et Redevances

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale

Dispositions communes

Titre 2 : Droit conventionnel

Chapitre 2 : Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel

Section 3 : Intérêts et redevances

Sommaire :

I. Définitions

A. Intérêts

B. Redevances

II. Modalités d'imposition

A. Intérêts

B. Redevances

III. Octroi des avantages conventionnels

A. Reconnaissance de la transparence des sociétés de personnes étrangères aux fins d'application des conventions lorsque des intérêts et des redevances de source française transitent par ces sociétés

B. Intérêts de source française transitant par une société de personnes étrangère : Produits de placements à revenu fixe

1. Prélèvement forfaitaire obligatoire

2. Application aux produits perçus par une société de personnes étrangères

a. Associés non-résidents

b. Associés résidents

C. Redevances de source française transitant par une société de personnes étrangère

1. Associés non-résidents

2. Associés résidents

D. Modalités d'obtention des avantages conventionnels

1

Les développements qui suivent n'ont donc qu'un caractère indicatif. Ils doivent toujours être complétés par l'examen des dispositions conventionnelles à appliquer aux différentes catégories de revenus prévues dans chaque convention fiscale conclue par la France.

I. Définitions

A. Intérêts

10

En général, le terme « intérêt » employé dans les conventions fiscales désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres.

En revanche, la définition des intérêts ne couvre pas les pénalisations pour paiement tardif, quelle que soit l'origine de ces pénalisations (contrat, usage, jugement...).

20

L'Etat d'où proviennent ces intérêts est déterminé par l'article relatif aux intérêts. Les intérêts sont ainsi considérés comme provenant de France lorsque le débiteur est l'Etat français, une collectivité locale française ou un autre résident de France. Ils sont également considérés comme provenant de France lorsque la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée pour un établissement stable ou une base fixe situés en France et qui supportent la charge de ces intérêts, que le débiteur des intérêts soit ou non un résident de France.

30

Intérêts excédentaires. Lorsque le montant des intérêts excède en raison de relations spéciales que le débiteur et le créancier entretiennent entre eux ou avec de tierces personnes, et compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, celui dont seraient normalement convenus le débiteur et le créancier en l'absence de telles relations, les dispositions de l'article relatif aux intérêts ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. La partie excédentaire des intérêts demeure imposable conformément à la législation de chaque Etat et compte tenu des autres dispositions de la convention. Il est rappelé à cet égard que les déductions injustifiées d'intérêts effectuées par un débiteur établi en France sont réintégrées dans les bases de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés et peuvent, dans ce dernier cas, constituer un revenu distribué au sens des articles [108 et suivants du CGI](#). Un tel revenu est alors traité selon les dispositions de l'article de la convention relatif aux dividendes.

Ces dispositions s'appliquent notamment aux intérêts versés à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec le débiteur des intérêts communs.

La notion de relations spéciales couvre toute communauté d'intérêts distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des intérêts.

40

Intérêts reçus par un établissement stable. En ce qui concerne le prélèvement visé au V de l'article [125 A](#) du code général des impôts et applicable aux produits de placements à revenus fixes, il est admis de ne pas l'exiger sur les revenus de cette nature qui se rapportent à des créances faisant partie de l'actif de l'établissement stable qu'une entreprise de l'autre Etat contractant aurait en France et qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable de cet établissement.

B. Redevances

50

En général, le terme « redevances » employé dans les conventions fiscales désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

Certaines conventions incluent dans la définition des redevances les produits de certaines aliénations de biens ou droits. Le régime fiscal des produits de cession inclus dans la définition est apprécié en appliquant les dispositions conventionnelles propres aux redevances.

60

Si les champs d'application respectifs des dispositions conventionnelles relatives aux redevances et de l'[article 182 B du CGI](#) se recouvrent très largement, il ne faut pas rechercher une coïncidence absolue.

Certains revenus visés à l'[article 182 B du CGI](#) ne sont pas toujours couverts par les définitions conventionnelles des redevances. Tel est, par exemple, le cas des rémunérations des prestations artistiques et sportives. Les dispositions applicables peuvent être, selon les cas : celles relatives aux prestations artistiques et sportives, aux professions libérales, aux gains en capital ou aux revenus non dénommés.

Inversement, certains revenus peuvent être couverts par la définition conventionnelle des redevances, alors qu'ils ne relèvent pas de l'[article 182 B du CGI](#). Ainsi les conventions confèrent parfois le caractère de redevance aux produits de la location de certains biens meubles corporels (par exemple, les équipements industriels, commerciaux ou scientifiques).

70

Redevances de source française revenant à l'établissement stable en France d'une entreprise étrangère ou à la base fixe en France d'un non-résident qui exerce une profession libérale. Elles ne sont pas soumises aux dispositions applicables aux redevances mais le bénéficiaire doit les inclure dans les résultats d'exploitation de l'établissement stable ou de la base fixe.

Redevances qui ne font pas partie des revenus visés à l'[article 182 B du CGI](#). Ces redevances doivent être imposées par voie de rôle, au nom du bénéficiaire, lorsque la convention prévoit une imposition à la source. Le taux d'imposition ne doit pas excéder le taux plafond indiqué dans la convention.

Revenus visés à l'[article 182 B du CGI](#) qui ne sont pas des redevances au sens de la définition conventionnelle à appliquer. Lorsque la convention permet d'imposer à la source, ces revenus sont soumis à la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI. Dans les cas de cet ordre, le taux d'imposition n'est en principe ni fixé ni plafonné par la convention.

II. Modalités d'imposition

A. Intérêts

80

Les conventions fiscales conclues par la France prévoient dans la plupart des cas le partage du droit d'imposition entre la France et le pays de résidence du bénéficiaire des revenus.

Suivant ce principe, les intérêts qui ont leur source dans un Etat et qui sont payés à un résident de l'autre Etat sont imposables dans cet autre Etat.

L'Etat de la source des intérêts conserve le droit d'imposer ces sommes, à un taux limité, si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif. Les intérêts de source française qui sont perçus par un résident de l'autre État contractant qui en est le bénéficiaire effectif sont donc, en règle générale, imposables dans cet autre Etat dans les conditions de droit commun et en France, par voie de retenue à la source, au taux prévu par la convention applicable.

90

Les conventions peuvent prévoir cependant des exceptions à cette règle de partage de l'imposition en supprimant l'imposition à la source pour tous les intérêts, d'autres pour certaines catégories d'intérêts uniquement.

Il est rappelé que les exonérations de toute retenue à la source prévues par le droit interne pour certains intérêts ne sont bien sûr pas remise en cause par les conventions fiscales conclues par la France (par exemple, exonération de retenue à la source du 1 de l'[article 119 bis du CGI](#) des intérêts des emprunts visés à l'[article 131 quater du CGI](#)).

B. Redevances

100

La répartition du droit d'imposer est réglée expressément par l'article relatif aux redevances.

Certaines conventions fiscales prévoient une imposition exclusive de ces revenus dans l'État de résidence du bénéficiaire, alors que d'autres prévoient le partage de l'imposition entre l'État de la source et celui de la résidence du bénéficiaire des redevances.

Lorsque la convention fiscale prévoit l'imposition des redevances dans l'Etat de la source sans fixer ou plafonner le taux d'imposition, les redevances de source française versées à des résidents de l'autre Etat sont imposables selon le taux de droit interne. A l'inverse, l'octroi du plafonnement du taux est soumis à certaines modalités (voir ci-dessous)

110

Quelques conventions suppriment néanmoins l'imposition à la source pour toutes les redevances, d'autres seulement pour certaines catégories (par exemple, les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique à l'exclusion des films cinématographiques).

III. Octroi des avantages conventionnels

A. Reconnaissance de la transparence des sociétés de personnes étrangères aux fins d'application des conventions lorsque des intérêts et des redevances de source française transitent par ces sociétés

120

Il est désormais admis que, lorsqu'une société de personnes étrangère bénéficie d'un régime de transparence fiscale dans l'Etat dans lequel elle est située, l'administration accepte de regarder « à travers » cette structure afin de déterminer si les associés de cette société sont des résidents au sens de la convention conclue par la France avec l'Etat de résidence de l'associé et peuvent, de ce fait, bénéficier des avantages conventionnels pour les revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances) de source française qui transitent par la société de personnes étrangère.

Ce principe de transparence est appliqué même si la société de personnes étrangère est dotée de la personnalité morale et même si ses associés n'ont qu'une responsabilité limitée.

130

Le bénéfice de ce régime est subordonné au respect des 4 conditions cumulatives suivantes:

- la société de personnes étrangère doit être située dans un Etat avec lequel la France est liée par une convention comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;
- les associés doivent être résidents de France ou d'un Etat avec lequel la France a conclu une convention assortie d'une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;
- les revenus de source française transitant par la société de personnes étrangère doivent être fiscalement considérés comme des revenus de ses associés tant dans l'Etat de situation de la société que dans celui de ses associés. Ces derniers doivent être passibles de l'impôt en qualité de résidents sans possibilité d'option et sans en être exonérés ;
- l'associé de la société de personnes étrangère transparente ne doit pas être lui-même une société de personnes transparente.

140

La France applique désormais les taux de retenue à la source conventionnels sur les revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances) au titre desquels la France dispose d'un droit d'imposer en vertu des stipulations de la convention qui la lie à l'Etat de résidence de l'associé de la société de personnes étrangère qui est considéré, à cet effet, comme le bénéficiaire des revenus de source française..

Aucune retenue à la source ou prélèvement ne sera effectué sur la fraction de revenus de source française transitant par une société de personnes étrangère et revenant à un associé résident de France.

B. Intérêts de source française transitant par une société de personnes étrangère : Produits de placements à revenu fixe

Compte tenu de la modification des dispositions l'article 125 A III du CGI par la loi de finances rectificative de 2009, les précisions ci-dessous ne sont plus applicables depuis le 1er mars 2010.

1. Prélèvement forfaitaire obligatoire

150

En application du III-1 de l'article 125 Adu CGI, un prélèvement forfaitaire est obligatoirement applicable aux produits de placement à revenus fixes, dont le débiteur est établi ou domicilié en

France, qui sont encaissés par des personnes n'ayant pas en France leur domicile fiscal ou leur siège social.

160

Certains produits de placements à revenu fixe sont exonérés, en application de dispositions particulières, du prélèvement forfaitaire obligatoire.

Ainsi le III-2 de l'[article 125 A du CGI](#) et le III-3 de l'[article 125 A du CGI](#) prévoient que le prélèvement forfaitaire obligatoire ne s'applique ni aux intérêts des obligations émises à compter du 1er octobre 1984 par un débiteur domicilié ou établi en France ni aux produits de créances négociables lorsque le bénéficiaire de ces revenus justifie auprès du débiteur des revenus ou de l'établissement payeur qu'il est établi hors de France.

2. Application aux produits perçus par une société de personnes étrangères

a. Associés non-résidents

170

L'[article 41 duodecimes C de l'annexe III au CGI](#) précise que « *lorsque le domicile réel ou le siège social du bénéficiaire des revenus est situé hors de la France métropolitaine et des départements d'outre-mer, l'établissement payeur est tenu, sous réserve des dispositions des conventions internationales, d'opérer le prélèvement prévu au III de l'article 125 A du CGI* ».

Lorsque les conditions rappelées ci-dessus sont remplies, l'associé non-résident de la société de personnes étrangère est réputé, pour l'application des conventions, être le bénéficiaire de la fraction des revenus perçus par la société de personnes étrangère et lui revenant.

Par l'effet de la convention liant la France et l'Etat de résidence de l'associé, le prélèvement forfaitaire obligatoire peut donc être perçu à un taux réduit, voire être supprimé

180

Lorsque les revenus perçus par la société de personnes sont des intérêts d'obligations ou des produits de créances mentionnés au III-2 de l'[article 125 A du CGI](#) et au III-3 de l'[article 125 A du CGI](#), chaque associé dont le domicile fiscal est situé hors de France peut être exonéré du prélèvement s'il justifie de sa qualité de non-résident auprès du débiteur ou de l'établissement payeur.

Lorsque la société de personnes étrangère n'a pas justifié de la résidence d'un associé auprès de l'établissement payeur avant la date de mise en paiement des revenus, la fraction du revenu correspondant aux droits de l'associé dans la société de personnes est soumise au prélèvement forfaitaire obligatoire au taux prévu au III-bis de l'[article 125 A du CGI](#).

Si néanmoins l'associé justifie de sa résidence a posteriori, le différentiel de retenue à la source est restituable. Le remboursement du trop perçu de retenue à la source entre le taux conventionnel et le taux de droit interne s'effectuera selon les modalités décrites pour les dividendes au [BOI-INT-DG-40-30](#).

b. Associés résidents

190

Lorsque les conditions posées ci-dessus sont remplies, pour l'application du prélèvement forfaitaire obligatoire prévu au III de l'[article 125 A du CGI](#), l'associé résident de France de la société de personnes étrangère est réputé être le bénéficiaire de la fraction des revenus perçus par la société de personnes étrangère et lui revenant.

Le prélèvement forfaitaire obligatoire prévu au III de l'[article 125 Adu CGI](#) n'est pas opéré sur la fraction des intérêts de source française qui revient à un associé résident de France.

L'associé, personne physique, résident de France pourra opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire prévu au I de l'[article 125 A du CGI](#).

200

Lorsque la société de personnes étrangère n'a pas justifié de la résidence française d'un associé auprès de l'établissement payeur avant la date de mise en paiement des intérêts, la fraction du revenu correspondant aux droits de l'associé résident de France dans la société de personnes est soumise au prélèvement forfaitaire obligatoire au taux prévu au III bis à l'[article 125 Adu CGI](#).

Si néanmoins l'associé personne physique justifie de sa résidence a posteriori, le prélèvement forfaitaire obligatoire opéré en application du III de l'[article 125 A du CGI](#) est libératoire de l'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que les revenus pour lesquels le prélèvement a été opéré n'entrent pas en compte pour la détermination du revenu global de l'associé servant d'assiette à l'impôt sur le revenu au barème progressif. Ils doivent toutefois être reportés sur la déclaration de revenus souscrite par le contribuable ([ligne 2EE de la déclaration n° 2042](#)), afin notamment d'être retenus pour le calcul du revenu fiscal de référence.

C. Redevances de source française transitant par une société de personnes étrangère

210

L'[article 182 B du CGI](#) prévoit que les redevances et prestations de services fournies ou utilisées en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source au taux de 33 1/3 % (15 % pour les prestations artistiques ou sportives) lorsqu'elles sont payées par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France.

1. Associés non-résidents

220

Lorsque les conditions posées ci-dessus sont remplies, l'associé non-résident de la société de personnes étrangère est réputé, pour l'application des conventions, être le bénéficiaire de la fraction des revenus perçus par la société de personnes étrangère et lui revenant.

Par l'effet de la convention liant la France et l'Etat de résidence de l'associé, la retenue à la source peut être perçue à un taux réduit, voire être supprimée.

Il appartient au débiteur de la retenue la source de liquider son montant pour chaque associé.

Lorsque la société de personnes étrangère n'a pas justifié de la résidence d'un associé auprès de l'établissement payeur avant la date de mise en paiement des revenus, la fraction du revenu correspondant aux droits de l'associé dans la société de personnes est soumise à la retenue à la source au taux de droit interne prévu à l'[article 182 B II du CGI](#). Si néanmoins l'associé justifie de sa

résidence a posteriori, le différentiel entre le taux conventionnel et le taux de droit interne est restituable.

La retenue à la source s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'[article 197 A du CGI](#).

2. Associés résidents

230

Lorsque les conditions posées ci-dessus sont remplies, l'associé résident de France de la société de personnes étrangère est réputé, pour l'application de la retenue à la source prévue à l'[article 182 B du CGI](#), être le bénéficiaire de la fraction des revenus perçus par la société de personnes étrangère et lui revenant.

La retenue à la source prévue à l'[article 182 B du CGI](#) n'est pas opérée sur la fraction des redevances de source française qui revient à un associé résident de France.

Lorsque la société de personnes étrangère n'a pas justifié de la résidence française d'un associé auprès de l'établissement payeur avant la date de mise en paiement des revenus, la fraction du revenu correspondant aux droits de l'associé résident de France dans la société de personnes est soumise à la retenue à la source au taux prévu au II de l'[article 182 B du CGI](#).

Si néanmoins l'associé justifie de sa résidence a posteriori, la retenue à la source est restituable.

240

Exemple : Soit un limited liability partnership (LLP) de droit britannique composé de trois associés personnes physiques ayant droit chacun à un tiers des résultats :

- un associé « limited partner » résident du Royaume-Uni ;
- un associé « limited partner » résident de France ;
- un associé « limited partner » résident de Suisse.

Pour l'année 2006, les résultats bénéficiaires du partnership sont de 60.000 € de source française dont 30.000 € de dividendes et 30.000 € de redevances.

La rémunération de chaque associé se décompose en 10.000 € de dividendes et 10.000 € de redevances.

Le LLP est fiscalement transparent au Royaume-Uni, Etat lié à la France par une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. L'associé résident du Royaume-Uni est lui-même résident d'un Etat avec lequel la France a signé une convention comportant une telle clause. En revanche, tel n'est pas le cas de l'associé résident de Suisse.

La France, en tant qu'Etat source des dividendes applique la retenue à la source au taux de 15 % prévu par la [convention entre la France et le Royaume-Uni](#) sur les dividendes dont le bénéficiaire est un associé résident du Royaume-Uni. La quote-part de dividendes revenant à l'associé résident de Suisse est imposée en application des seules règles de droit interne français et par conséquent soumise à la retenue à la source prévue à l'[article 119 bis du CGI](#) au taux de 25 %. La quote-part de dividendes revenant à l'associé résident de France n'est soumise à aucune retenue à la source.

La quote-part de redevances de source française revenant aux associés du Royaume-Uni est exclusivement imposable au Royaume-Uni. En revanche, la quote-part revenant à l'associé résident de Suisse est soumise à la retenue à la source de droit interne prévue par l'[article 182 B du CGI](#) au taux de 33,33 %. La quote-part de redevances revenant à l'associé résident de France n'est soumise à aucune retenue à la source.

D. Modalités d'obtention des avantages conventionnels

250

Les modalités particulières développées au [BOI-INT-DG-20-20-20-10](#) pour les dividendes s'appliquent en matière d'intérêts et de redevances de source française.

260

Pour bénéficier des avantages prévus par les conventions internationales signées par l'Etat français, les bénéficiaires de revenus de source étrangère fiscalement domiciliés en France doivent utiliser en principe les formulaires conventionnels mis à disposition par l'Etat étranger cosignataire de la convention.

Lorsque de tels formulaires ne sont pas prévus ou lorsque l'administration de l'Etat étranger demande ou autorise la production d'un document signé par l'administration française, le bénéficiaire des revenus peut certifier de sa qualité de résident fiscal français au moyen d'un certificat de résidence disponible sur le site internet www.impots.gouv.fr en version franco-anglaise ([formulaire n°730-FR-ANG](#)) et en version franco-espagnole ([formulaire n°730-FR-ESP](#)). Cette attestation ne peut être utilisée que par les bénéficiaires de revenus ayant la qualité de résident français au sens de la convention dont la mise en œuvre est revendiquée. Les bénéficiaires de revenus n'ayant pas leur résidence fiscale en France doivent, pour l'application des retenues à la source selon les clauses conventionnelles, souscrire un imprimé n°5000 par type de revenus (dividendes, intérêts et redevances) et par établissement payeur, complété selon le cas d'un imprimé n°5001, n°5002 ou n°5003. Ces différents imprimés sont disponibles sur le site internet de la Direction Générale des Finances Publiques www.impots.gouv.fr à la rubrique " [recherche de formulaire](#)".