RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-USA-10-20-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 12/08/2015

INT - Convention fiscale entre la France et les Etats-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune - Règles applicables aux revenus d'activités d'un " partnerships "de droit américain ou d'une société de personnes française à des résidents de l'un des deux Etats contractants en leur qualité d'associés

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Conventions bilatérales
Titre 39 : États-Unis
Chapitre 1 : Convention fiscale entre la France et les États- Unis en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune
Section 2 : Règles applicables aux « partnerships » américains et aux sociétés de personnes françaises
Sous-section 2 : Règles applicables aux revenus d'activités d'un « partnerships » de droit américain ou d'une société de personnes française à des résidents de l'un des deux États contractants en leur qualité d'associés

Sommaire :

I. « Partnerships » ayant une activité commerciale, industrielle ou civile
A. Principe
B. Règles particulières des attributions spéciales de résultats
II. Sociétés de personnes françaises ayant une activité industrielle, commerciale ou civile
A. Rappel des principales dispositions relatives aux sociétés de personnes en droit interne
1. Règles applicables aux revenus tirés de l'activité exercée par la société de personne
2. Dispositions relatives aux associés commanditaires d'une société en commandite simple ou aux associés d'une société en participation domiciliés à l'étranger
3. Dispositions relatives aux dividendes et autres revenus distribués (au sens des articles 108 et s. du code général des impôts)
4. Dispositions relatives aux intérêts et produits assimilés
5. Obligations déclaratives incombant aux sociétés de personnes
B. Articulation avec les règles conventionnelles
III. Règles applicables aux revenus perçus par des résidents de l'un des deux États contractants en leur qualité de membres d'un « partnership » ayant une activité à caractère indépendant
A. Régime fiscal applicable aux rémunérations d'associés
1. Règles applicables
2. Exemple

B. Règles fiscales applicables aux revenus des associés non salariés, résidents de France, de cabinets d'avocats constitués sous la forme de Limited Liability Partnership de droit américain
1. Rappel des caractéristiques du Limited Liability Company
2. Traitement fiscal des résultats du Limited Liability Company
C. Régime fiscal des paiements garantis servis aux associés des sociétés de personnes exerçant une activité à caractère indépendant
1. Règles applicables
2. Exemple

I. « Partnerships » ayant une activité commerciale, industrielle ou civile

A. Principe

1

L'article 7 paragraphe 4 de la convention définit les modalités selon lesquelles les revenus liés à l'activité d'un « *partnership* » sont imposables entre les mains de ses associés. Cet article prévoit que chaque associé d'un « *partnership* » est considéré comme ayant réalisé un bénéfice ou subi une perte à proportion de sa participation dans les résultats du « *partnership* » telle qu'elle est prévue par l'accord d'association à condition que toute attribution spéciale de bénéfice ou de perte ait une justification économique réelle.

Le paragraphe 4 précise, de plus, que la nature et la source de tout élément de revenu ou de toute déduction attribuable à un tel associé ne sont pas modifiées par le fait que le revenu est appréhendé par l'intermédiaire du « *partnership* ».

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des éléments de revenus réalisés par le « *partnership* », y compris les plus-values réalisées par ce dernier, dans l'un ou l'autre des États contractants et revenant à un associé du « *partnership* ».

Par ailleurs, le paragraphe 8 de l'article 7 précise que les éléments de revenus qui sont visés par les autres articles de la convention (intérêts, dividendes, redevances et gains en capital notamment) doivent être imposés, en France ou aux États-Unis conformément aux dispositions de ces articles.

10

Il convient, en conséquence, de déterminer l'imposition du revenu en France de l'associé, résident de France ou des États-Unis, de ce « *partnership* », en tenant compte des règles conventionnelles applicables à chaque catégorie de revenus. Il en résulte que d'éventuelles pertes liées à l'activité du « *partnership* » aux États-Unis ne peuvent être imputées sur tout autre revenu imposable en France d'un associé du « *partnership* ».

Ces pertes sont toutefois prises en compte pour la détermination du taux de l'impôt applicable aux revenus imposables en France de l'associé personne physique résident de France, en application des dispositions de l'article 24 paragraphe 1 de la convention (élimination de la double imposition).

Ces dispositions s'appliquent aux revenus perçus par un résident de l'un des deux États contractants en sa qualité de membre d'un « *general partnership* », d'un « *limited partnership* », d'une « *limited liability company* » ou d'une « *subchapter S corporation* » sous réserve, pour ces deux dernières entités qu'elles soient effectivement considérées comme fiscalement transparentes aux États-Unis et qu'elles puissent justifier de ce statut auprès de l'administration française.

Dans l'hypothèse inverse, ces entités relèvent, le cas échéant, des autres dispositions de la convention.

Exemple 1

Hypothèse : Soit un « *limited partnership* » de droit américain réalisant des revenus immobiliers par l'intermédiaire d'un établissement stable en France (voir BOI-ANNX-000329).

L'un des « *limited partners* » du « *partnership* » est une société de capitaux résidente des États-Unis qui possède 40 % des droits dans le « *partnership* ».

Solution : En application des dispositions de l'article 7 paragraphe 4 de la convention, les revenus qui sont réalisés par le « *partnership* » doivent être imposés entre les mains de ses associés comme si ces derniers avaient eux-mêmes réalisé ces revenus.

Par ailleurs, en application du paragraphe 8 de l'article 7 et du paragraphe 1 de l'article 6 de la convention (revenus immobiliers), ces revenus sont imposables en France.

Dès lors que l'associé en cause est une société résidente des États-Unis pour l'application de la convention, 40 % des revenus immobiliers de source française réalisés par le « *partnership* » sont par conséquent imposables en France à l'impôt sur les sociétés au nom de la société américaine.

En outre, du fait de l'existence d'un établissement stable en France lié à l'activité du « *partnership* », la société résidente des États-Unis est considérée comme ayant également réalisé ces revenus par l'intermédiaire d'un établissement stable en France. Ces sommes sont donc également soumises en France à la retenue à la source de l'article 115 quinquies du code général des impôts au taux conventionnel de 5 % prévu à l'article 10, paragraphe 8-a de la convention.

Exemple 2

Hypothèse : Soit un « *general partnership* » de droit américain ayant deux associés (voir BOI-ANNX-000330) :
- une société résidente des États-Unis qui détient 50 % des droits dans le « *partnership* » ;
- une société résidente de France détenant également 50 % des droits dans le « *partnership* ».

Le « *partnership* » détient 80 % des parts d'une société par actions simplifiée française (SAS) qui elle- même détient 80 % des droits d'une SCI de gestion qui gère un patrimoine immobilier situé en France. La SAS tire plus de la moitié de sa valeur des parts de la SCL.

L'année N, le « *partnership* » cède ses droits dans la SAS. Le montant de la plus-value ainsi réalisée est de 650 000 €.

Solution : Compte tenu du schéma de participation décrit et des dispositions de l'article 7 § 4 de la convention, chaque associé est réputé avoir cédé des droits dans une société à prépondérance immobilière française (SAS) à hauteur de sa quote-part de droits dans le « *partnership* » soit 40 % (80 % x 50 %).

Dès lors que chacun des associés est un résident de l'un des États contractants, l'imposition de la quote-part de plus-value imposable entre les mains de chaque associé doit être réalisée en application des dispositions combinées des articles 7 paragraphe 8 et 13 paragraphes 1 et 2 de la convention (gains en capital). Ces plus-values sont donc imposables dans l'État de la situation des biens immobiliers au nom de chacun des associés :

- la société américaine est donc taxable à l'impôt sur les sociétés en France, à raison de 325 000 €, sous déduction du prélèvement de 33 1/3 % prévu par l'article 244 bis A du code général des impôts. En outre, conformément aux dispositions de l'article 10 paragraphe 7-a de la convention (dividendes), ce gain est également passible en France de la retenue à la source

prévue par l'article 115 quinquies du code général des impôts au taux conventionnel de 5 % et ce, quand bien même le gain ne soit pas réalisé en France par l'intermédiaire d'un établissement stable du « *partnership* ».

Cette imposition est établie conformément aux dispositions des articles 218 A du CGI et 23 ter de l'annexe IV au CGI. La société pourra être invitée par le service, conformément à l'article 223 quinquies A du CGI à désigner un représentant fiscal en France pour l'établissement de cette imposition ;

- la société française est imposable à l'impôt sur les société à raison de sa quote-part de plus-value (325 000 €).

Exemple 3

Hypothèse :

Soit un « *limited partnership* » de droit américain qui exerce une activité industrielle ou commerciale aux États-Unis et en France par l'intermédiaire d'un établissement stable (voir BOI-ANNX-000331)

Le « *limited partnership* » reçoit, en outre, des dividendes ainsi que des redevances de source française.

Montants des revenus perçus par le « *limited partnership* » au titre de l'année N :
- BIC de source américaine : 150 000 € ;
- BIC de source française : 60 000€ ;
- dividendes de source française : 6 000 € ;
- redevances de source française payées pour l'usage d'un brevet : 30 000€.

Par hypothèse, les dividendes de source française sont rattachés à l'activité du « *partnership* » réalisée aux États-Unis.

Le « *limited partnership* » a quatre associés :
- un « *general partner* » qui est une société de capitaux résidente des États-Unis ;
- deux « *limited partners* » qui sont respectivement une personne physique et une société de capitaux résidentes des États-Unis ;
- un « *general partner* » personne physique résident d'Espagne.

Par hypothèse, chacun des quatre associés reçoit une part égale des résultats du « *limited partnership* ».

Solution :

• Situation de l'associé résident d'Espagne.

La convention fiscale franco-américaine ne s'appliquant qu'aux personnes qui sont des résidents de l'un des deux États contractants, la quote-part de revenus qu'il reçoit ne bénéficie pas des dispositions de la convention. Par conséquent les revenus bénéficiant à cet associé sont imposables en France en application du seul droit interne français :
- la quote-part de BIC de source française revenant à cet associé, soit 15 000€, est imposée à l'impôt sur le revenu entre ses mains dès lors que sa situation s'assimile à celle d'un associé commandité non-résident d'une société en commandite simple (application combinée des articles 8 du code général des impôts et 238 bis K du CGI) ;
- les dividendes correspondant à sa quote-part de droits aux résultats du « *partnership* » (1 500 €), sont soumis à la retenue à la source de droit interne prévue à l'article 119 bis-2 du CGI au taux de 25 % dès lors qu'ils sont versés à un « *partnership* » qui doit être considéré comme non résident des États-Unis au sens de l'article 4 de la convention à hauteur des bénéfices

revenant à l'associé espagnol ;
- pour les mêmes raisons, les redevances de source française correspondant à la part du « *partner* » espagnol (7 500 €) sont soumises à la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI au taux de 33 1/3%.

• Situation des associés résidents des États-Unis.

- il n'y a pas lieu de distinguer entre le « *general partner* » et les « *limited partners* », la règle de « transparence » de l'article 7 paragraphe 4 de la convention s'appliquant aux deux catégories d'associés ;

- chaque associé est personnellement imposable en France sur la quote-part de BIC de source française lui revenant (15 000€) en application de l'article 7 paragraphe 4 de la convention, à l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés suivant sa qualité, comme si chaque membre avait lui-même réalisé sa part de résultat par l'intermédiaire d'un établissement stable en France. Les associés personnes morales supportent la retenue à la source prévue par l'article 115 quinquies du code général des impôts au taux prévu par la convention (5 %, article 10 paragraphe 8-a de la convention) ;

- les dividendes de source française revenant à ces associés (4 500 €) sont soumis en France à la retenue à la source au taux conventionnel de 15 % (par hypothèse la société américaine détient moins de 10 % du capital de la société française distributrice) prévue à l'article 10 paragraphe 2-b de la convention.

Exemple 4

Hypothèse :

Soit un « *general partnership* » américain percevant des dividendes de source allemande et ayant un associé personne physique résident de France (voir BOI-ANNX-000332).

Le « *partnership* » exerce exclusivement une activité industrielle et commerciale sur le territoire des États-Unis. Le résultat dégagé l'année N par cette activité est de 40 000 €.

L'associé résident de France reçoit une quote-part de résultat égale à 20 % du résultat du « *partnership* » .

Solution :

L'associé résident de France est considéré avoir eu aux États Unis un établissement stable par l'intermédiaire duquel il aurait réalisé sa quote-part de BIC conformément aux dispositions des paragraphes 1 et 4 de l'article 7 de la convention.

L'imposition de cette quote-part revient donc aux États-Unis. Afin d'éliminer la double imposition le résident de France a droit à un crédit d'impôt imputable sur le montant de l'impôt français afférent à ces BIC et égal au montant de l'impôt français correspondant, conformément aux dispositions de l'article 24 paragraphe 1 a) i) de la convention.

En ce qui concerne sa quote-part de résultat correspondant aux dividendes de source allemande, la convention fiscale franco-américaine ne trouve pas à s'appliquer dès lors que les sommes en cause ne sont pas payées par un résident des États-Unis et que le « *partnership* » n'est pas imposé aux États-Unis à raison de ces sommes.

Par conséquent ces sommes sont imposables en France en application de la législation interne française (art. 120 du CGI). Elles sont prises en compte dans le revenu global du résident de France pour leur montant net encaissé, déduction faite de l'impôt allemand supporté par le

bénéficiaire conformément aux dispositions de l'article 122 du CGI.

B. Règles particulières des attributions spéciales de résultats

20

L'article 7 § 4 précise que ce principe de « transparence » est applicable également aux attributions spéciales de résultats dès lors et pour autant que celles-ci aient un fondement économique réel.

De telles conditions peuvent être réunies notamment dans la situation où plusieurs entreprises mettent en commun leurs efforts de recherche dans un secteur particulier par l'intermédiaire d'un « *partnership* » de droit américain dont elles sont les associés. Dans une telle hypothèse, les attributions spéciales de résultats dégagés par le « *partnership* » peuvent avoir pour but d'égaliser entre les membres les fruits de la recherche commune développée dans le cadre du « *partnership* ». En ce cas les attributions spéciales de résultats doivent être regardées comme « ayant un fondement économique réel ».

30

En revanche, s'il s'avère que ces attributions spéciales ont pour but d'éluder tout ou partie de l'impôt des entités membres du « *partnership* », (en attribuant notamment aux seules entités bénéficiaires les déficits dégagés par le « *partnership* ») ces attributions spéciales doivent être remises en cause.

Aussi, en présence de tels arrangements dans le cadre d'un contrat de « *partnership* », le service des impôts s'attache à vérifier que les faits et circonstances dans lesquelles ces attributions spéciales de résultats ont été octroyées correspondaient bien à une logique économique « normale » au moment où elles ont été décidées et n'ont pas été pratiquées notamment dans le but d'optimiser la situation fiscale de l'un ou des membres du « *partnership* ».

II. Sociétés de personnes françaises ayant une activité industrielle, commerciale ou civile

40

La règle de « transparence » résultant de l'article 7 paragraphe 4 de la convention ne trouve à s'appliquer que pour les « *partnership* » et autres entités transparentes similaires dans les conditions indiquées aux paragraphes précédents.

Elle ne trouve pas à s'appliquer aux associés d'une société de personnes française non soumise à l'impôt sur les sociétés. Le régime fiscal applicable dans une telle situation aux revenus que la France a le droit d'imposer aux termes de la convention doit par conséquent s'analyser au seul regard de la législation française en la matière.

A. Rappel des principales dispositions relatives aux sociétés de personnes en droit interne

1. Règles applicables aux revenus tirés de l'activité exercée par la société de personne

50

•CGI, art. 8 et CGI, 218 bis

Ils prévoient que les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à raison de la part de bénéfice correspondant à leurs droits dans la société.

.En outre, la part de résultat revenant à l'associé commandité personne morale non domiciliée en France d'une société en commandite simple est soumise à la retenue prévue à l'article 115 quinquies du CGI .

• CGI, art. 60

Il soumet les sociétés de personnes aux mêmes obligations déclaratives que les exploitants individuels.

• CGI, art. 238 bis K

Il prévoit des modalités de détermination des bénéfices imposables différentes selon la qualité des associés :

- la part des bénéfices correspondant aux droits des associés qui sont des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ou des exploitants individuels qui relèvent d'un régime réel de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou de bénéfices agricoles (BA) est déterminée conformément aux règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés, de BIC ou de BA ;

- les parts des bénéfices qui reviennent aux autres associés sont déterminées et imposées en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 238 bis K-II).

Les solutions applicables sont donc les suivantes lorsque la société n'a qu'une activité :

- règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux si la société a des activités commerciales au sens des articles 34 du CGI et 35 du CGI;

- règles applicables en matière de bénéfices non commerciaux si la société a des activités non commerciales au sens de l'article 92 du CGI;

- règles applicables en matière de bénéfices agricoles si la société a une activité agricole ;

- règles applicables en matière de revenus fonciers si la société gère un patrimoine immobilier ;

- règles applicables en matière de revenus de capitaux mobiliers si la société gère un patrimoine immobilier constitué par des capitaux ou des valeurs mobilières.

Les dispositions de l'article 238 bis K du CGI s'appliquent sous réserve des règles de territorialité de l'impôt applicables en droit interne en fonction de la qualité de l'associé résident de France d'une société de personnes étrangère.

Ainsi, la quote part du résultat d'une société de personnes étrangère revenant à un associé en nom qui est une personne morale française soumise à l'impôt sur les sociétés ne pourra être imposée en France en application des règles prévues à l'article 238 bis K du CGI que dans la mesure où le revenu réalisé par la société de personnes étrangère peut être soumis à l'impôt sur les sociétés en France conformément aux dispositions de l'article 209-I du CGI.

Si l'associé en nom est une personne physique résidente de France, celui-ci est imposable en France à raison de ces revenus en application de l'article 238 bis K du CGI dès lors que les revenus en cause pourront être imposés à l'impôt sur le revenu en France en application des dispositions combinées des articles 4 A du code général des impôts et 8 du CGI.

2. Dispositions relatives aux associés commanditaires d'une société en commandite simple ou aux associés d'une société en participation domiciliés à l'étranger

60

L'article 206-4 du CGI prévoit que la part de résultat revenant à ces associés est soumise à l'impôt sur les sociétés.

En outre, la retenue à la source prévue à l'article 119 bis-2 du CGI s'applique.

3. Dispositions relatives aux dividendes et autres revenus distribués (au sens des articles 108 et s. du code général des impôts)

70

L'article 75-4° de l'annexe II au CGI confère aux sociétés de personnes qui perçoivent des dividendes la qualité d'établissement payeur.

L'article 79-4° de l'annexe II au CGI précise que la société est réputée reverser ces revenus aux associés à la date à laquelle elle les a encaissés et qu'elle doit prélever la retenue à la source prévue à l'article 119 bis-2 du CGI lorsque les associés sont non-résidents.

L'article 119 bis-2 du CGI prévoit l'application d'une retenue à la source au taux de 25 % et libératoire de l'impôt sur le revenu (articles 187 du code général des impôts et 199 quater A du CGI) sur les dividendes et autres revenus distribués lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France.

4. Dispositions relatives aux intérêts et produits assimilés

80

L'article 41 duodecies G de l'annexe III au CGI prévoit que les sociétés de personnes qui n'exercent pas une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou une profession non commerciale sont réputées reverser les intérêts et produits assimilés aux associés à la date de perception de ces revenus.

Les sociétés de personnes concernées sont essentiellement les sociétés qui possèdent et gèrent uniquement des capitaux mobiliers ou à la fois des capitaux mobiliers et des biens immobiliers.

Ces sociétés doivent effectuer le prélèvement prévu à l'article 41 duodecies C de l'annexe III au CGI.

L'article 41 duodecies C de l'annexe III au CGI vise le prélèvement obligatoire qui est prévu à l'article 125 A-III du CGI et concerne les revenus payés aux personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France.

La plupart des revenus en cause sont toutefois exonérés de prélèvement soit par l'article 125 A-III du CGI, soit par l'article 41 duodecies C de l'annexe III au CGI.

5. Obligations déclaratives incombant aux sociétés de personnes

90

Les sociétés de personnes sont tenues aux obligations déclaratives visées au deuxième alinéa de l'article 60 du code général des impôts et au 1 de l'article 242 du CGI..

B. Articulation avec les règles conventionnelles

100

Les sociétés de personnes françaises étant considérées pour l'application de l'impôt français comme des résidents conventionnels, il s'ensuit que les modalités d'imposition de leurs revenus aux mains de leurs associés résidents des États-Unis prévues par le droit interne décrites ci-dessus doivent être appliquées sous réserve des dispositions conventionnelles applicables à chaque catégorie de revenus qui peuvent notamment avoir pour effet de limiter l'imposition établie en France au nom des associés qui sont des résidents des États-Unis.

Régime applicable aux intérêts de source française reçus par une société de personne résidente de France, non soumise au régime des sociétés de capitaux n'exerçant pas une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole et ayant pour associé un résident des Etats-Unis : Les intérêts de source française reversés par la société de personnes résidente de France sont exonérés du prélèvement de l'article 41 duodecies C de l'annexe III au code général des impôts en application des dispositions de l'article 11 de la convention.

Exemple 1

Hypothèse :

Soit une société en commandite simple française (SCS) exerçant une activité industrielle et commerciale en France (voir BOI-ANNX-000333)

Deux de ses associés sont des personnes physiques qui sont des résidents des États-Unis.

L'un est associé commandité et bénéficie d'un droit aux résultats de la SCS représentant 20 % du bénéfice dégagé par celle-ci.

L'autre est associé commanditaire et peut prétendre au terme du pacte social à 10 % des résultats dégagés par l'entreprise.

Le reste des résultats revient à des résidents de France.

Au titre de l'année N, la SCS a dégagé un résultat positif de 50 000 €.

Solution :

Les bénéfices industriels et commerciaux dégagés par la SCS sont imposables en France conformément aux dispositions de l'article 7 § 1 de la convention et selon les modalités prévues par le droit fiscal français. Par conséquent :

- la part revenant à l'associé commandité, soit 10 000 €, est taxable en France à l'impôt sur le revenu au nom du bénéficiaire par voie de rôle conformément aux dispositions de l'article 8 du code général des impôts ;

- la part revenant à l'associé commanditaire, soit 5 000 € est taxable en France à l'impôt sur les sociétés entre les mains de la SCS en application des dispositions de l'article 206-4 du code général des impôts et est soumise, lors du paiement effectif à l'associé à la retenue à la source prévue à l'article 119 bis-2 du code général des impôts au taux conventionnel de 15 % en application de l'article 10 de la convention (dividendes).

Exemple 2

Hypothèse :

Une société de capitaux américaine est membre d'un groupement d'intérêt économique français (voir BOI-ANNX-000334)

Ce GIE développe sur le territoire français une activité industrielle et commerciale. La société américaine bénéficie d'une quote-part de résultats égale à 40 % du montant du bénéfice réalisé par le GIE, soit au titre de l'année N : 130 000 €.

Solution :

- le GIE est un résident fiscal de France au sens de l'article 4 paragraphe 1 de la convention.

- ses bénéfices industriels et commerciaux ne sont imposables qu'en France, conformément aux dispositions du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention, dès lors que le GIE n'exerce pas son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable situé aux États-Unis.

La société américaine est donc taxable à l'impôt sur les sociétés en France sur la quote-part de résultat du GIE qui lui revient, soit 52 000 €, en application de l'article 239 quater-I du code général des impôts.

En outre, la retenue à la source prévue par l'article 115 quinquies du code général des impôts n'est pas applicable en l'espèce conformément aux dispositions de l'article 10 paragraphe 8-a) de la convention dès lors que la société résidente des États-Unis n'a pas d'établissement stable en France .

III. Règles applicables aux revenus perçus par des résidents de l'un des deux États contractants en leur qualité de membres d'un « partnership » ayant une activité à caractère indépendant

A. Régime fiscal applicable aux rémunérations d'associés

1. Règles applicables

110

Les règles applicables en la matière sous l'empire de la convention modifiée du 28 juillet 1967 sont reconduites.

120

L'article 14 paragraphe 4 de la convention précise que les règles de détermination de la part des bénéfices (ou pertes) revenant aux associés de « *partnership* », prévues en matière de bénéfices industriels et commerciaux au paragraphe 4 de l'article 7 de la convention sont applicables aux associés des « *partnership* » dont l'activité revêt un caractère indépendant.

Il en résulte que les revenus (autres que les paiements garantis ; cf. ci-après) des associés des « *partnership* » exerçant une activité indépendante sont considérés comme ayant leur source dans l'État où les activités de la société de personnes sont exercées.

Par conséquent, dans le cas d'un « *partnership* » de droit américain, les associés qui sont des résidents de France ont droit à un crédit d'impôt en France conformément à l'article 24 paragraphe 1-a) ii) de la convention à raison des revenus liés à leur participation aux bénéfices de la société de personnes réalisés aux États-Unis.

130

Une réserve à ce principe est toutefois apportée par l'article 14 paragraphe 4 de la convention qui dispose que cette règle ne peut se traduire, pour la France, par une exonération de plus de 50 % de l'ensemble des revenus gagnés du « *partnership* » revenant à un résident de France.

En contrepartie de ce plafond d'exonération, la fraction des revenus imposés en France au nom de l'associé résident de France, en application de cette seule règle des 50 %, vient en déduction du montant des revenus provenant de sources françaises, que la France peut imposer, conformément aux dispositions du paragraphe 4 de l'article 14 de la convention.

2. Exemple

voir BOI-ANNX-000335

Hypothèse :

Un « *general partnership* » qui a une activité indépendante est constitué de cinq associés :
- un résident allemand ;
- un citoyen français résident de France ;
- trois citoyens américains résidents des États-Unis.

Pour l'année N, les résultats bénéficiaires de l'entreprise sont de 177 000 € dont 15 000 € de source française, 36 000 € de source allemande et 126 000 € de source américaine.

Chaque associé reçoit une part, par hypothèse égale, des revenus du « *partnership* », soit 35 400 €.

La rémunération de chaque associé se décompose ainsi : 3 000 € de source française, 7 200 € de source allemande et 25 200 € de source américaine.

Solution :

La France, en tant qu'État de résidence, pourrait imposer l'associé résident de France sur l'intégralité de son revenu (soit 35 400 €). Mais en vertu de l'article 24 paragraphe 1a) ii) de la convention elle accorde au « *partner* » résident de France un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ce revenu, considéré comme de source américaine sans que ce crédit d'impôt n'entraîne une exonération excédant 50 % des revenus gagnés du « *partnership* ».

Ainsi, dans le cas de l'associé français résident de France, le montant des revenus de source américaine ouvrant droit à crédit d'impôt en France est limité à 50 % de 35 400 €, soit 17 700 € au lieu de 25 200 €, 7 500 € de source américaine étant qualifiés fictivement de source française (25 200 – 17 700).

En contrepartie, il convient d'ajuster la quote-part des bénéfices de source française des quatre associés non résidents de France en la réduisant, à concurrence de l'excédent des revenus imposés en France du chef de l'associé résident de France, par rapport à la seule fraction de bénéfices de source française leur revenant en théorie, soit :

(3 000 x 4) – 7 500 = 4 500 €, soit un revenu imposable par associé non résident de France de 1 125 € (au lieu de 3 000 €).

B. Règles fiscales applicables aux revenus des associés non salariés, résidents de France, de cabinets d'avocats constitués sous la forme de Limited Liability Partnership de droit américain

1. Rappel des caractéristiques du *Limited Liability Company*

140

La nature et l'objet du *Limited Liability Partnership* sont purement civils. L'activité exclusive consiste en la fourniture de services professionnels rendus par des avocats et autres membres de professions juridiques réglementées. Cette entité a une obligation de conformité aux règles déontologiques de la profession d'avocat.

Sa constitution et son fonctionnement sont gouvernés par le principe de l'*intuitu personae* : l'agrément des membres du groupement pour tout nouvel associé est nécessaire.

Chaque membre du *Limited Liability Partnership* a la qualité de mandataire. Sa responsabilité individuelle est illimitée à raison des actes professionnels ou des omissions fautives qu'il commet.

Les parts des membres ne sont pas librement cessibles.

2. Traitement fiscal des résultats du Limited Liability Company

150

Les associés non salariés résidents de France sont imposables en leur nom dans les conditions de droit commun dans la catégorie des bénéfices non commerciaux à raison de la fraction des revenus réalisés en France par le *Limited Liability Partnership* correspondant à leurs droits.

Ils sont aussi imposables sur la quote-part des revenus du partnership correspondant à l'activité réalisée par l'intermédiaire d'une base fixe située aux Etats-Unis. Ils ont, toutefois, droit à un crédit d'impôt en France égal à l'impôt français correspondant à ces revenus, conformément à l'article 24 paragraphe 1, a, ii de la convention franco-américaine, dans la limite apportée par le paragraphe 4 de l'article 14.

Les associés résidents de France sont également imposables sur la quote-part des revenus correspondant à l'activité du *Limited Liability Partnership* exercée dans des Etats autres que les Etats-Unis. La quote-part des revenus correspondant à l'activité du *Limited Liability Partnership* exercée dans un Etat tiers lié à la France par une convention fiscale en vue d'éliminer les doubles impositions et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, par l'intermédiaire d'une base fixe située dans cet Etat, est imposée conformément aux dispositions des articles « bénéfices d'entreprises » ou « professions indépendantes » de ladite convention. Au titre de ces revenus de source tierce, les associés ne peuvent pas solliciter le bénéfice des stipulations prévues au paragraphe 1, a de l'article 24 de la convention fiscale franco-américaine dont la mise en œuvre est subordonnée à la double condition que les revenus, ouvrant droit à l'imputation d'un crédit d'impôt, trouvent leur source aux Etats-Unis et y soient imposés.

Enfin, les associés non-résidents de France sont imposables en France à raison de leur quote-part de résultats réalisés par le *Limited Liability Partnership* en France par l'intermédiaire d'une base fixe. L'imposition est effectuée conformément aux dispositions de l'article 197 A du code général des impôts.

C. Régime fiscal des paiements garantis servis aux associés des sociétés de personnes exerçant une activité à caractère indépendant

1. Règles applicables

160

Les règles applicables en la matière sous l'empire de la convention modifiée du 28 juillet 1967 sont reconduites.

170

Par « paiements garantis servis aux associés », il convient d'entendre le revenu minimum garanti qui peut être prévu par le contrat d'association en rémunération de l'activité exercée par l'associé pour la société et (ou) du capital qu'il lui a apporté.

Au même titre que les rémunérations d'associés proprement dites, ces paiements garantis relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux et ne bénéficient pas des déductions et abattements propres aux salaires (10 % pour frais professionnels). Ils sont inclus dans le total des « revenus gagnés » de l'associé pour l'application de la règle dite des 50 % spécifique à l'imposition en France de la part des revenus gagnés de la société de personnes revenant à un résident de France.

La source des paiements garantis est déterminée par le lieu d'exercice des activités personnelles de l'associé bénéficiaire.

Il est précisé que les paiements garantis, ne constituant pas une charge au regard de la législation fiscale française, ne sauraient être pris en compte dans le montant total des charges à ventiler, même lorsqu'ils sont versés à un résident des États-Unis, État qui admet le passage en charge de ces sommes.

L' administration admet que les charges du cabinet situé en France et de la base fixe créée à l'étranger soient ventilées au prorata de leurs chiffres d'affaires respectifs, ceci pendant les quatre premières années de l'implantation.

L'effet combiné de ces solutions aboutirait à accroître artificiellement le montant des bénéfices ayant leur source aux États-Unis. Pour cette raison, il y a lieu de considérer que le bénéfice qualifié de source américaine est affecté prioritairement au paiement de la rémunération garantie. Il en résulte que n'est réputée de source américaine que la différence entre le bénéfice ou la fraction de bénéfice supplémentaire imputée aux États-Unis du seul fait de l'instruction en cause et la rémunération garantie.

2. Exemple

180

L'exemple suivant permet d'illustrer la règle énoncée ci-dessus.

Les résultats d'un cabinet français implanté aux États-Unis sont les suivants :

FRANCE		ETATS-UNIS	
Charges (€)	Recettes (€)	Charges (€)	Recettes (€)

4 500 000 Bénéfice : 4 500 000	9 000 000	1 500 000 Paiements garantis (non inclus dans ces charges) : 300 000	1 000 000 Pertes : 500 000

La perte américaine n'est que de 500 000 € au regard des règles fiscales qui excluent le paiement garanti des charges. Après application de l'instruction du 7 août 1985, ces résultats peuvent devenir :

Recettes américaines / Recettes mondiales = 1 000 000 € / 10 000 000 € = 1 / 10

Charges américaines : 6 000 000 € (4 500 000 + 1 500 000 €) x 1/10 = 600 000 €

FRANCE		ETATS-UNIS	
Charges (€)	Recettes (€)	Charges (€)	Recettes (€)
5 400 000 Bénéfices : 3 600 000	9 000 000	600 000 Paiements garantis (non inclus dans ces charges) : 300 000 Bénéfices : 400 000	1 000 000

L'application de l'instruction du 7 août 1985 déjà citée entraîne la localisation aux États-Unis d'un bénéfice de 400 000 €. Dans le même temps les stipulations de la convention amènent à localiser aux États-Unis les 300 000 € de rémunération garantie qui sont, en pratique, prélevés sur le bénéfice du cabinet français.

Il y a donc lieu de considérer, dans ce cas, que les 400 000 € de bénéfice réputés de source américaine en application de l'instruction du 7 août 1985 sont affectés par priorité au paiement de la rémunération garantie. Ils ne donnent donc lieu à répartition entre les associés que pour la fraction excédant le montant de la rémunération garantie soit :

400 000 € – 300 000 € = 100 000 €.

Seule la part de cette différence revenant à chaque associé résident de France entre dans la base de calcul utilisée pour la détermination du montant de l'impôt français.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 22/11/2026