



[www.etudes-fiscales-internationales.com](http://www.etudes-fiscales-internationales.com)

## La question de la résidence fiscale des sociétés de personnes

Cette question est une des questions les plus délicates de la fiscalité internationale et mon objectif n'est pas de donner des solutions qui seront toujours critiquées et critiquables

**Attention**, cette tribune n'envisage que la société de personnes de l'article 8 CGI c'est à dire celles qui ne sont pas soumises à l'IS

L'objectif est vous apporter des éléments de réponse pratique en gardant à l'esprit que ces éléments devront aussi provenir des analyses des traités fiscaux qui pourraient être applicables du moins pour ceux qui traitent de ce problème,

<b>I</b>	<b>Doctrine administrative interne</b> .....	2
	A) Au niveau de l'imposition du résultat.....	2
	A. Les sociétés de personnes et les groupements de personnes (GIE, GEIE,...) qui ont leur siège en France.....	2
	B. Les sociétés et groupements de personnes qui ont leur siège à l'étranger.....	2
	a) Le principe.....	2
	b) Le cas particulier des revenus « passifs » (arrêt Diebold du 13 octobre 1999) .....	3
	B) Au niveau de l'imposition à la retenue a la source.....	3
<b>II</b>	<b>Application des conventions</b> .....	3
<b>III</b>	<b>La jurisprudence</b> .....	4
	Situation d'un GIE avec associé canadien.....	4
	Situation d'une SCI avec associé suisse.....	4
	Situation d'une Société en participation avec associé comorien.....	5
	Situation d'une société civile de construction vente avec un associé norvégien .....	5

# I Doctrine administrative interne

## A) Au niveau de l'imposition du résultat

Le **cadre doctrinal** a été défini par l'administration dans sa documentation administrative [4 H-14-22 du 01/03/95, § 56](#) à ce jour non rapporté, qui dispose

### A. Les sociétés de personnes et les groupements de personnes (GIE, GEIE,...) qui ont leur siège en France

**56** Les sociétés et groupements de personnes soumises, en tant que telles aux règles de territorialité de l'impôt sur le revenu, déterminent leurs propres résultats, à partir de l'ensemble de leurs activités, en distinguant toutefois, au plan fiscal les activités exercées en France et hors de France.

La détermination du lieu où est exercée l'activité ou du lieu où est située l'exploitation doit se faire au niveau de la société ou du groupement de personnes et non de ses membres : il en résulte qu'une société étrangère membre d'une société de personnes française est imposable en France à raison de sa participation même si elle n'a pas elle-même d'exploitation située en France au sens de l'article [209-I](#) du CGI.

L'associé, personne morale domiciliée ou non en France, n'est soumis à l'impôt sur les sociétés qu'à raison de la fraction des résultats lui revenant se rapportant à l'entreprise exploitée en France par la société ou le groupement de personnes, conformément au principe de territorialité défini en matière d'impôt sur les sociétés. Toutefois, les revenus passifs (redevances, intérêts, dividendes, revenus immobiliers et gains en capital) sont en principe toujours rattachés au siège de la société ou du groupement de personnes, sauf lorsque le bien ou droit générateur des revenus se rattache effectivement (y compris d'un point de vue économique) à un établissement situé hors de France de cette société.

Par ailleurs, les conventions fiscales peuvent attribuer à la France le droit d'imposer certains éléments du bénéfice d'une entreprise exploitée hors de France (CGI, art. [209](#)).

### B. Les sociétés et groupements de personnes qui ont leur siège à l'étranger

#### a) Le principe

**§ 57** Les sociétés ou groupements de personnes étrangers, qui eu égard à leurs caractéristiques propres peuvent être assimilés à des sociétés de personnes de l'article 8 du CGI ou à des groupements de personnes soumis à un régime fiscal analogue, déclarent en France les résultats de leurs seules exploitations situées en France.

L'associé, personne morale domiciliée ou non en France et soumise à l'impôt sur les sociétés, n'est imposable en France qu'à raison de la fraction des résultats lui revenant se rapportant à l'entreprise exploitée en France par la société ou le groupement de personnes étranger ainsi qu'à raison des revenus passifs de source française et étrangère rattachables à cette entreprise.

## **b) Le cas particulier des revenus « passifs » (arrêt Diebold du 13 octobre 1999)**

### **L'instruction de 2007 sur les sociétés de personnes étrangères transparentes**

Inst. 29-3-2007, 4 H-5-07:

Par une décision « Diebold Courtage » du 13 octobre 1999, le Conseil d'Etat a accepté de rechercher si les associés d'une société de personnes néerlandaise, dépourvue de la personnalité juridique et fiscalement transparente, avaient la qualité de résidents des Pays-Bas et pouvaient, à ce titre, bénéficier des dispositions de la convention fiscale franco-néerlandaise.

A la lumière de cette décision, lorsqu'une société de personnes est considérée comme fiscalement transparente dans l'Etat où elle est constituée, l'administration fiscale française accepte désormais, sous certaines conditions et aux fins d'application des conventions fiscales à certains revenus de source française (dividendes, intérêts et redevances), de tirer les conséquences de ce caractère transparent, y compris lorsque la société est dotée de la personnalité morale.

Ainsi, lorsque ces revenus de source française bénéficient à des associés non-résidents de France d'une société de personnes étrangère, les associés sont éligibles au bénéfice de la convention fiscale s'ils sont résidents d'un Etat avec lequel la France a conclu une convention comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale et si la société de personnes étrangère transparente est elle-même située dans un Etat avec lequel la France a conclu une convention comportant une telle clause.

Lorsque cette dernière condition est satisfaite, la transparence fiscale de la société de personnes étrangère est également admise pour l'application des retenues à la source et du prélèvement forfaitaire obligatoire aux dividendes, redevances et intérêts de source française qui bénéficient à ses associés résidents de France.

Le traitement des autres revenus n'est pas affecté par la présente instruction.

### ***B) Au niveau de l'imposition à la retenue a la source***

L'instruction 4 H-1-03 du 26 février 2003 sur la retenue à la source prévue par l'article 115 quinquies dispose que la retenue à la source sur les distributions ne s'applique pas au profit d'une société de personnes revenant à l'associé étranger car le revenu est réalisé par la société de personnes et non pas l'associé étranger.

## **II Application des conventions**

**Les règles exposées ci dessus s'appliquent  
sauf clauses contraires d'une convention.**

[l'instruction 14 B-3-99](#) qui commente la convention franco-américaine prévoit « les sociétés de personnes ne sont pas transparentes et doivent être considérées comme des sujets fiscaux ».

L'administration a émis une réserve au modèle fiscal proposé par l'OCDE par laquelle elle se réserve le droit de traiter les sociétés de personnes comme des sujets fiscaux français.

Par ailleurs la France a signé très peu de conventions fiscales internationales dans lesquelles directement ou indirectement des sociétés de personnes sont évoquées

Les principales concernent l'Allemagne, l'Italie, le Luxembourg, l'Autriche, la Belgique, le Japon, la Suisse, Israël, la Bulgarie.

Si la France a signé quelques conventions cela ne veut pas dire pour autant que les Etats avec lesquels la France a signé ont la même conception que la France de l'interprétation des dispositions conventionnelles.

Trois conséquences peuvent être tirées de ses principes administratifs

- la société de personnes est un sujet fiscal même si elle n'est pas contribuable,

-les associés non-résidents sont en principe imposables en France sur les bénéfices de la société de personnes, même s'ils n'ont pas eux-mêmes un établissement stable en France et

-la société de personnes est résidente de France indépendamment de la résidence de ses associés.

### **III La jurisprudence**

Il existe quelques arrêts significatifs :

#### **Situation d'un GIE avec associé canadien**

- [Arrêt King Group :CE 4 avril 1997 N° 144211](#)

« une société résidente au Canada membre d'un GIE français est redevable de l'IS sur le revenu passif (c'était des redevances) que reçoit le GIE du seul fait qu'elle en soit associée, même si elle n'a pas d'établissement stable en France ».

#### **Situation d'une SCI avec associé suisse**

- [Arrêt Hubertus CE 9 février 2000 N° 178389](#):

« la plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble situé en France par une SCI n'est pas considérée comme une plus-value réalisée par l'associé étranger ( suisse) de la société de personnes. L'associé est imposable en France parce que la SCI y est établie ».

### **Situation d'une Société en participation avec associé comorien**

#### **[Arrêt Sté chevannes CAA PARIS 4 décembre 2006 n° 05PA03504](#)**

Les bénéfices que la société en participation, entité juridique distincte de ses membres, est susceptible de dégager doivent être regardés, comme des bénéfices réalisés dans une entreprise exploitée en France et sont passibles de l'impôt sur les sociétés en France établi au nom des membres de la société en participation à raison des droits que chacun y détient ;

### **Situation d'une société civile de construction vente avec un associé norvégien**

#### **[CAA PARIS N° 06PA03686 10 AVRIL 2008 SOCIETE QUALITY INVEST](#)**

La cour de Paris a jugé que cette société norvégienne n'était pas imposable en France sur les revenus de promotions réalisés par sa filiale française et ce en vertu du traité fiscal entre la France et la Norvège.