



Un associé non résident d'une société de personne française est-il imposable en France ?



Quality Invest sur imposition des sociétés de personnes

patrickmichaud@orange.fr

L'affaire Quality Invest que vient de juger le conseil d'état en plénière fiscale fait objet de nombreuses controverses de doctrine tant le sujet est juridiquement passionnant et budgétairement important.

Une nouvelle fois le conseil d'état -réuni en plénière fiscale-- nous donne un cours fondamental de droit fiscal international mais nous regrettons tous que les conclusions des rapporteurs publics de la France ne soient pas publiables sauf dans des revues privées .????

La tribune sur la fiscalité internationale des sociétés de personnes

La société civile à but commercial ! À jour au 07.11

La question était de savoir quel est le régime d'imposition des associés non résidents d'une société de personnes non imposée à l'IS ayant une activité en France et ce dans le cadre d'une convention internationale dont l'objet est d'éviter les double impositions

La société Quality Invest AS, dont le siège social est situé en Norvège, détenait la quasi-totalité du capital de la société civile immobilière « Villa Prat », société de construction-vente sise à Nice. Après l'avoir vainement mise en demeure de déclarer en France sa quote-part de bénéfices dans les résultats de cette société de personnes au titre de l'exercice clos en 1991, l'administration lui a notifié un rappel d'impôt sur les sociétés assorti de la pénalité pour mauvaise foi et des intérêts de retard.

Notre tribune sur l'arrêt de la CAA du 10 Avril 2008

Saisie du litige, la cour administrative d'appel de Paris a prononcé la décharge de ces impositions, en jugeant que l'article 22 de la convention fiscale franco-norvégienne du 19 décembre 1980, dit « clause-balai », qui réserve à la Norvège l'imposition des éléments du revenu d'un résident de cet Etat qui ne sont pas traités dans les autres articles de la convention, faisait obstacle à l'imposition en France des revenus que la société Quality Invest a perçus en sa qualité d'associée de la société civile immobilière française. L'issue de ce litige suppose que la plénière tranche les questions suivantes :

1) Y a-t-il lieu de maintenir la jurisprudence « Kingroup », en vertu de laquelle les stipulations d'une convention fiscale relatives aux revenus dénommés ne visent que les bénéfices réalisés en propre par un contribuable et sont donc sans application dans le cas où ce dernier perçoit, en qualité de membre d'une structure relevant du régime des sociétés de personnes, une part des bénéfices que cette structure tire d'une activité exercée en France ?

2) Dans l'affirmative, comment cette jurisprudence doit-elle être appliquée à la clause-balai des conventions fiscales ?

Le conseil d'état vient d'annuler l'arrêt de la CAA Paris sur [les conclusions du rapporteur public](#) M. Laurent Olléon

Conseil d'État, 11/07/2011, 317024, Quality Invest

Le conseil suit sa jurisprudence en décidant d'une part que dans une telle situation de fait il n'y a pas lieu de se prononcer sur une transparence fiscale absolue mais comme le précise le rapporteur public à une transparence fiscale de subsidiarité c'est-à-dire d'une part en tenant compte d'abord du droit interne et d'autre par en vérifiant qu'aucune stipulation de la convention ne s'oppose à ce que l'impôt dû en France à raison de ces revenus soit réclamé aux associés.

Enfin, au niveau des principes de fiscalité internationale, il faut rappeler que les conventions fiscales ont pour objectif d'éviter les doubles impositions alors qu'une espèce rien n'avait été avancé d'une imposition en Norvège, et ce malgré les positions divergentes de mes amis les fiscalistes libertaires

Conseil d'État, 11/07/2011, 317024, Quality Invest n

La situation de fait.....	2
La position de droit	3
Jurisprudences attachées Kingroup Hubertus Chevannes,	3

La situation de fait

la société Quality Invest, qui a son siège à Oslo (Norvège), détenait, en 1991, 99 % des parts de la société civile immobilière (SCI) de construction-vente Villa Prat , dont le siège social est situé à Nice (France) ;

la SCI Villa Prat , ayant pour objet l'acquisition de terrains, la construction sur ces terrains d'immeubles collectifs et leur revente en blocs ou par lots, exerçait exclusivement en France son activité, laquelle a consisté durant l'année d'imposition en litige en la réhabilitation d'un immeuble destiné à être revendu par lots ;

Cette société de construction-vente n'avait pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

dès lors, en application des articles 8 et 239 ter du code général des impôts, les bénéfices réalisés par la SCI Villa Prat , au titre de l'année 1991 étaient en principe imposables en France entre les mains de la société Quality Invest, au prorata de sa participation au capital

de cette société de personnes.

Ayant constaté que la société n'avait pas déclaré la quote-part de bénéfices lui revenant à raison de sa participation au capital de la SCI, l'administration lui a adressé une mise en demeure de souscrire une déclaration de résultats au titre de l'exercice clos en 1991 ; cette mise en demeure étant restée sans réponse, la société Quality Invest a été assujettie, selon la procédure de taxation d'office, à une cotisation d'impôt sur les sociétés ayant pour assiette cette quote-part

La position de droit

OCDE et fiscalités des sociétés de personnes

Les sociétés régies par l'article 8 du code général des impôts (CGI) ont une personnalité distincte de celle de leurs membres et exercent une activité qui leur est propre. Dès lors que cette activité est exercée en France, les bénéfices réalisés par ces sociétés sont en principe imposables en France entre les mains de leurs membres, y compris de ceux qui résident hors de France, à proportion des droits qu'ils détiennent dans la société.,

Il incombe au juge de l'impôt de rechercher si une convention internationale relative aux doubles impositions fait obstacle à l'imposition en France de revenus qui y sont imposables en application du droit interne.

En l'absence dans la convention applicable au litige de stipulations relatives aux revenus réalisés ou perçus par une société relevant du régime des sociétés de personnes, prévu notamment par les dispositions de l'article 8 du CGI, il lui appartient de faire application de la convention à cette société qui, eu égard à son régime rappelé ci-dessus, est susceptible d'être regardée comme résidente de France et de vérifier qu'aucune de ses stipulations ne s'oppose à l'imposition en France de ces revenus.

Si tel est le cas, il lui revient également de vérifier qu'aucune stipulation de la convention ne s'oppose à ce que l'impôt dû en France à raison de ces revenus soit réclamé aux associés.

En l'absence d'une telle stipulation, l'associé non résident de cette société ne peut se prévaloir ni des stipulations de la convention relatives aux divers revenus qu'elle mentionne ni de celles de l'article précisant le régime d'imposition des autres revenus, dès lors que l'ensemble de ces stipulations ne sont applicables qu'aux revenus réalisés en propre par la société et non à ceux sur lesquels l'associé non résident est imposé au prorata de sa participation au capital de cette société....

Les stipulations du paragraphe 1 de l'article 22 de la convention franco-norvégienne du 19 décembre 1980, réservant à la Norvège l'imposition des éléments du revenu d'un résident de cet Etat qui ne sont pas traités dans les autres articles de la convention (clause-balai) ne s'appliquent qu'aux revenus réalisés en propre par la société de personnes et non à ceux sur lesquels l'associé non résident est imposé au prorata de sa participation au capital de cette société.

Jurisprudences attachées Kingroup Hubertus Chevannes,

[CE, 4 avril 1997, Société Kingroup, n° 144211,](#)

Les groupements d'intérêt économique, qui ont une personnalité distincte de celle de leurs membres, exercent, conformément à leur objet et dans les limites fixées par leurs statuts,

une activité qui leur est propre. Dans la mesure où les actes correspondants à cette activité sont effectués en France, les bénéfices en découlant sont imposables en France entre les mains des membres du groupement, à proportion, pour chacun, des droits qu'il détient dans ce dernier, y compris de ceux qui résident hors de France, sauf stipulation contraire d'une convention internationale. Ni l'article 7 de la convention fiscale franco-canadienne du 2 mai 1975, qui ne vise que les bénéfices réalisés en propre par les entreprises ne disposant pas d'établissement stable en France et est donc sans application aux bénéfices perçus par ces dernières en tant que membres d'un groupement d'intérêt économique exerçant son activité en France, ni ses articles 10 et 12, dès lors que ces bénéfices ne constituent ni des dividendes ni des redevances au sens de ces articles, ne font obstacle à l'imposition en France des bénéfices perçus, en tant que membre d'un groupement d'intérêt économique, par une société canadienne ne disposant pas d'établissement stable en France.

CE, 9 février 2000, Société suisse Hubertus AG, n° 178389,

Une société suisse est associée d'une société de personnes française ayant réalisé une plus-value immobilière en France. Dans la mesure où la société de personnes exerce son activité ou effectue ses opérations en France, les bénéfices qu'elle réalise sont imposables en France entre les mains des membres de la société de personnes, même si ceux-ci résident hors de France, à moins que les stipulations d'une convention internationale relative aux doubles impositions ne s'y opposent (1). Tel n'est pas le cas de l'article 7-1 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, qui attribue à la Suisse l'imposition des bénéfices réalisés par une entreprise de ce pays qui ne dispose pas en France d'établissement stable, dès lors que cet article ne s'applique pas lorsque les éléments de revenu en cause sont traités par d'autres stipulations de la convention, ce qui est le cas en l'espèce (cf. article 7-8).

Tel n'est pas non plus le cas de l'article 15-1, qui, s'il attribue l'imposition des plus-values immobilières à l'Etat contractant où ces biens sont situés, n'est pas applicable aux revenus qu'une société suisse tire des droits qu'elle détient dans une société de personnes, même si le bénéfice réalisé par la société de personnes provient de la réalisation d'une plus-value immobilière en France. En revanche, dans la mesure où l'article 7-8 attribue l'imposition des revenus provenant de droits dans les sociétés civiles françaises, soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, à l'Etat où ces sociétés ont un établissement stable, la société suisse est imposable en France sur les bénéfices correspondant à sa quote-part dans la plus-value réalisée par la société de personnes dès lors que cette société de personnes a son siège de direction en France et que le a) du 2 de l'article 5 de la convention prévoit que l'expression "établissement stable" comprend notamment "un siège de direction".

CE, 18 mai 2009, SAS Etablissements Chevannes, Merceron, n° 301763,

En vertu du premier alinéa de l'article 9 de l'ordonnance n° 77-450 du 29 avril 1977 prise sur le fondement de la loi statutaire n° 76-1212 du 24 décembre 1976 alors applicable, la convention entre le Gouvernement de la République française et le Conseil de gouvernement du territoire des Comores tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière fiscale, signée à Paris le 27 mars 1970 et à Moroni le 8 juin 1970 et approuvée, ainsi que son protocole additionnel, par la loi n° 71-475 du 22 juin 1971, reste applicable dans les relations entre la France, au sens de la convention, soit les départements de métropole et d'outre-mer, et la collectivité territoriale de Mayotte.

CE, 4 avril 1997, Société Kingroup, n° 144211, p. 133 ;

CE, 9 février 2000, Société suisse Hubertus AG, n° 178389, p. 43 ;

CE, 18 mai 2009, SAS Etablissements Chevannes, Merceron Ballery, n° 301763,