

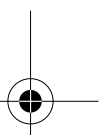
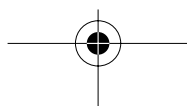
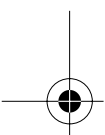
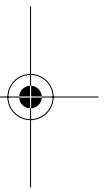
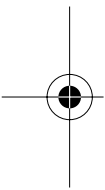
LA TRANSPARENCE FISCALE DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES OU LA FIN PROGRAMMÉE DU SAC D'EMBROUILLES

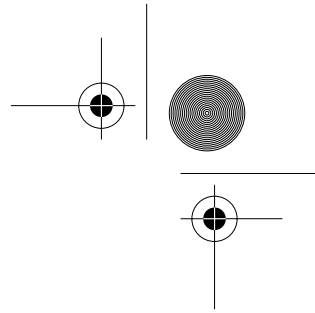
Philippe DEROUIN

1. – Parmi les images dont Maurice Cozian savait si bien illustrer ses propos, plusieurs sont consacrées aux sociétés de personnes. Il a célébré le charme discret des sociétés civiles immobilières¹ et dénoncé le traquenard d'une disposition fiscale « attrape-nigaud », l'article 206-2 du Code général des impôts². Mais la meilleure de ces images, celle de la « *semi-transparence* » destinée à distinguer les sociétés de personnes, d'une part, des sociétés immobilières de copropriété seules presque totalement transparentes fiscalement et, d'autre part, des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, n'a pas eu le succès qu'elle méritait. La formule concurrente de la « *translucidité* », bien que peu claire et propre à favoriser l'incohérence et l'arbitraire des solutions, l'a emporté chez de nombreux auteurs ; Maurice Cozian la réservait aux sociétés d'investissement³. Et c'est précisément la complexité des solutions qui l'a conduit à y voir un véritable « *sac d'embrouilles* »⁴.

Le comble de la complexité a été atteint en matière internationale lorsqu'on s'est avisé de distinguer entre les sociétés de personnes étrangères, qui seraient transparentes, et les sociétés de personnes françaises, qui ne le seraient pas. « *Pour ne pas ajouter à la confusion* », Maurice Cozian lui-même en a baissé les bras⁵.

1. M. COZIAN, *Le charme discret des sociétés civiles immobilières* : D. 1995, chron. p. 199 ; *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^e éd. 1999, doc. 23.
2. M. COZIAN, *Une disposition fiscale « attrape-nigaud » : la soumission à l'impôt sur les sociétés des sociétés civiles à objet commercial* : Dr. fisc. 1979, n° 40, p. 1020 ; *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., doc. 21.
3. M. COZIAN, *Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés* : LPA 24 janv. 1996 p. 5 ; *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., doc. 20.
4. M. COZIAN, *Un sac d'embrouilles : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu* : Rev. sociétés 1980, p. 217, actualisé avec A.-S. PEIGNELIN in Dr. fisc. 1994, n° 5, p. 205 ; *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., doc. 22.
5. M. COZIAN, op. cit., texte n° 1 et note 2.





2. – D'où l'étude d'un projet tendant à adapter le régime fiscal des sociétés de personnes – et autres organismes ou notions juridiques, telles que la fiducie, susceptibles d'être soumis au même régime – dans le sens d'une plus grande transparence afin de rapprocher le régime français de ceux applicables dans d'autres États et d'apporter une solution satisfaisante à certaines difficultés rencontrées en régime intérieur et pour l'application des conventions internationales.

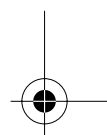
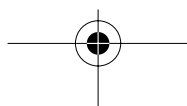
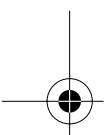
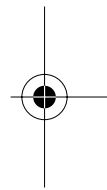
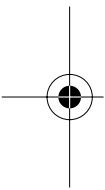
Le comité scientifique de la branche française de l'Association fiscale internationale (IFA), composé d'universitaires et de praticiens, juges de l'impôt, fiscalistes d'entreprise ou de cabinet, a participé à la réflexion. L'exercice a paru si heureux et stimulant à l'auteur de ces lignes qu'il a cru pouvoir en tirer une contribution à l'hommage à Maurice Cozian. Naturellement, si cet article s'inspire très fort des travaux de ce comité – au point de reprendre parfois les suggestions de tel de ses membres sans pour autant le citer –, les observations qui suivent n'engagent que leur auteur et non pas le comité scientifique de l'IFA ni ses autres membres. Cela allait sans dire mais, comme on va le voir, la redondance est parfois nécessaire.

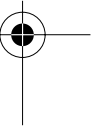
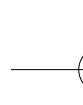
3. – À la différence du régime d'intégration fiscale, qui instaure aussi une certaine forme de transparence fiscale pour l'imposition des résultats sociaux et de leur distribution, et qui se caractérise par une abondance de textes législatifs et réglementaires et de commentaires administratifs, le régime des sociétés de personnes procède d'un petit nombre de textes, dont certains sont lacunaires, et d'une création jurisprudentielle importante.

La transparence fiscale des sociétés de personnes concerne essentiellement l'imposition directe des revenus. Elle a pour origine la jurisprudence du Conseil d'État en matière d'impôt général sur le revenu⁶, entérinée par l'article 8 du Code général des impôts, issu de la codification d'origine de 1948-1950. De cette base législative, la jurisprudence a déduit l'essentiel du régime fiscal des sociétés de personnes. À la limite, comme l'a plaisamment relevé un membre du comité scientifique de l'Association fiscale internationale, pour affirmer la transparence fiscale des sociétés de personnes à raison de l'imposition de leurs bénéfices sociaux, il suffirait d'un texte disposant : « *L'article 8 du Code général des impôts s'applique.* »

Pendant longtemps, l'imposition des associés à raison de leur part des revenus perçus ou réalisés par la société de personnes mais dont ils n'avaient pas personnellement la disponibilité a paru difficile à admettre mais, avec le temps et l'expérience, l'objection a pratiquement disparu et, avec elle, les controverses qu'elle a pu susciter. Au demeurant, l'attribution d'une quote-part de résultat social dès sa réalisation n'a pas que des désavantages pour les contribuables. En effet, la transparence fiscale des sociétés de personnes est telle que chaque quote-part de résultat n'est pas

6. CE, 5 févr. 1925 : *Rec. CE* 1925, p. 120 ; *Rev. enr. et imp.* 1925, art. 1552, p. 135. – CE, 19, nov. 1926 : *Rev. enr. et imp.* 1927, art. 1958, p. 85. – CE, 28 mars 1928 : *Rev. enr. et imp.* 1928, art. 2437, p. 676. – CE, 30 janv. 1929 : *Rev. enr. et imp.* 1929, art. 2562, p. 300. – CE, 8 avr. 1932 : *Rev. enr. et imp.* 1932, art. 3629, p. 571. – CE, 7 juill. 1933 : *Rev. enr. et imp.* 1934, art. 4033, p. 49 ; etc. Pour un rappel historique de la jurisprudence et de la législation, v. la chronique *in Dr. fisc.* 1997, n° 50, p. 1443.





imposée en tant que telle séparément au nom de chacun des associés mais constitue un élément de la somme algébrique qui détermine le revenu imposable de chaque associé. Il y a donc, le cas échéant, compensation des revenus personnels de l'associé et de sa part des pertes de la société de personnes ou l'inverse. C'est l'intérêt même des sociétés civiles de construction-vente, des groupements d'intérêt économique fiscaux et autres groupements analogues qui ont permis le financement de nombreux actifs et projets, en France comme dans le reste du monde.

4. – Il reste que la société de personnes est tenue des obligations déclaratives (CGI, art. 60), et la loi précise que la procédure de vérification des déclarations est suivie entre l'administration des impôts et la société elle-même (LPF, art. L. 53). Le Conseil d'État, statuant en formations solennelles d'assemblée et de section du contentieux, a ajouté que la procédure d'imposition, engagée avec la société et aboutissant à chaque associé, était unique⁷ avec les conséquences qui en découlent, certaines favorables aux contribuables, la plupart favorables à l'administration, spécialement en matière de prescription⁸. La solution se justifie essentiellement parce que l'information relative aux résultats sociaux est en principe centralisée auprès de la société, dont le représentant légal a ainsi vocation à représenter les associés, cependant que les seules impositions susceptibles d'en découler sont celles de chaque associé personnellement.

Des obligations déclaratives de la société de personnes et de la centralisation sur elle des premières étapes de la procédure d'imposition, on a parfois été tenté de déduire un argument pour faire de la société de personnes un vrai « *sujet fiscal* ». Maurice Cozian lui-même a parfois cédé à cette tentation. Mais rien n'est moins sûr. D'une part, la jurisprudence a clairement écarté le moyen pour affirmer que les sociétés de personnes ne sont « *passibles ni de l'impôt sur le revenu ni de l'impôt sur les sociétés*⁹ ». Elles ne sont pas des contribuables à raison de leurs bénéfices sociaux et ne peuvent donc pas contester les redressements qui leur sont notifiés en ce domaine¹⁰. Lorsque, à l'occasion de certaines opérations, elles sont redevables d'un impôt sur les revenus, c'est à titre d'acompte sur les impôts dus par les bénéficiaires des revenus, associés ou autres, sans que ce prélèvement à la source constitue un minimum de perception¹¹.

D'autre part, si le Conseil d'État a naguère jugé que les déclarations fiscales et l'assiette de l'impôt étaient établies par la société selon des règles uniformes commandées par la nature du revenu réalisé¹², cette solution a été rapidement condamnée par le législateur qui, par l'article 238 *bis* K du Code général des impôts, a imposé le respect des règles d'assiette et de déclaration propres à chaque

7. CE, ass., 22 juill. 1977, n° 384 : *Dr. fisc.* 1978, n° 8, comm. 287, concl. B. MARTIN-LAPRADE.

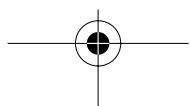
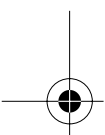
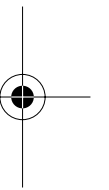
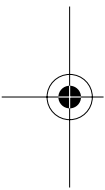
8. CE, sect., 8 avr. 1994, n° 60405, *Touchais* : *RJF* 5/1994, n° 679, p. 345, p. 299, concl. F. LOLOUM.

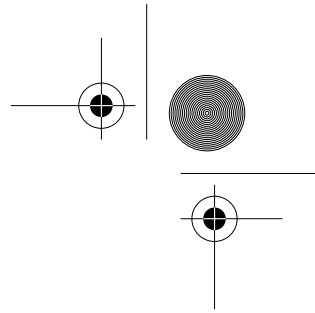
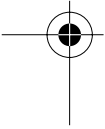
9. CE, 11 juill. 1979, n° 2087 : *Dr. fisc.* 1980, n° 1, comm. 4, concl. P. LOBRY. – CE, plén. fisc., 27 juill. 1984, n° 37857 : *Dr. fisc.* 1984, n° 45-46, comm. 1942, concl. P.-F. RACINE.

10. CE, 22 janv. 1982, n° 21980 : *Dr. fisc.* 1982, n° 19, comm. 1054. – CAA Paris, 5 déc. 1996, n° 95-2684, *SCI Jan* : *Bull. Joly* 1997, p. 363, note M. TURON.

11. CE, plén., 27 juill. 1984, n° 37857, préc.

12. CE, sect., 24 févr. 1978, n° 97347 : *Dr. fisc.* 1978, n° 17, comm. 1558, concl. P. RIVIÈRE.





catégorie d'associés. Ainsi, une société de personnes peut être appelée à déposer non pas une mais plusieurs déclarations de revenus suivant que ses associés sont des particuliers, des personnes physiques exerçant une activité industrielle ou commerciale, des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou des non-résidents.

Autrement dit, comme la transparence physique, la transparence fiscale opère dans les deux sens : un objet transparent permet de voir les formes et les couleurs tant vers l'extérieur que vers l'intérieur, vers le haut comme vers le bas. De même, la transparence fiscale implique que, pour l'associé contribuable, le revenu social soit imposé conformément à sa nature et sa source comme s'il l'avait réalisé ou perçu lui-même et que, pour l'imposition à la source ou la détermination de l'assiette et du régime d'imposition, on regarde à travers (« *look through* ») la société de personnes pour retenir les caractéristiques de chaque contribuable associé, directement ou via d'autres sociétés de personnes. Ainsi qu'on l'a justement écrit, « *la transparence n'est pas le vide* »¹³.

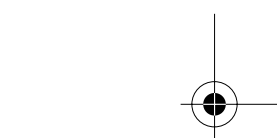
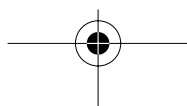
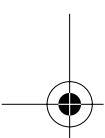
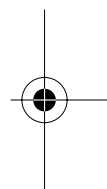
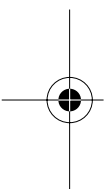
5. – La transparence n'est pas non plus l'inexistence : la matière imposable reste les bénéfices et revenus sociaux. Comme l'a récemment rappelé le Conseil d'État, « *ces sociétés de personnes constituent une entité juridique distincte de leurs membres et exercent une activité ou effectuent des opérations qui leur sont propres* »¹⁴ encore que les activités se confondent lorsque la société a pour objet l'exercice en commun – ou la mise en commun des résultats – des activités de ses membres. La personnalité distincte de la société et de ses associés subsiste avec les opérations entre elle et eux, qu'il s'agisse d'actes de sociétés tels qu'apports, distribution et retrait d'actifs ou de toute autre opération telle que vente, prêt ou autre prestation de service. Même lorsque la société ne jouit pas de la personnalité morale, la jurisprudence et la doctrine fiscales prennent en considération les transferts d'un patrimoine à un autre. La transparence fiscale des sociétés de personnes concerne l'imposition des bénéfices sociaux, déterminés après la prise en considération, le cas échéant, des opérations entre la société et ses associés, lesquelles ne font l'objet d'aucun retraitement.

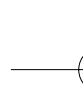
Le régime français se distingue ainsi de certaines législations étrangères qui, pour les sociétés de personnes ou pour l'équivalent de l'intégration fiscale, conduisent à ignorer les conséquences fiscales des opérations entre la société et ses associés, ou des opérations intragroupe ; ce qui revient à considérer les charges pouvant en résulter comme une part supplémentaire de bénéfices revenant à l'associé concerné. Le maître mot est « *bénéfices sociaux* », déterminés comme pour toute personne ou tout patrimoine autonome, sans qu'il y ait lieu de réintégrer les charges assumées envers les associés ou certains d'entre eux¹⁵, dont elles constitueraient une part en quelque sorte précipitaire de revenus, ni de déduire les revenus perçus ou les profits réalisés avec eux. Attribués aux associés dès leur réalisation, leur distribution

13. E. MIGNON, *La transparence n'est pas le vide* : RJF 12/1999, chron. p. 931.

14. CE, 18 mai 2009, n° 301763 SAS, *Éts Chevannes Merceron Ballery*, inédit.

15. À l'exception des associés personnes physiques pour la rémunération de l'associé gérant, non déductible, ou celle de son conjoint, partiellement déductible.





est fiscalement inopérante, mais ce sont les bénéfices sociaux résultant des actes accomplis par la société, y compris avec ses associés et retracés en comptabilité.

Lorsque la société de personnes est l'instrument par lequel le contribuable exerce une activité professionnelle, les parts de la société constituent des actifs professionnels (CGI, art. 151 *nonies*), de sorte que les frais d'acquisition et frais financiers engagés à cette occasion sont déductibles du revenu professionnel de l'associé – c'est-à-dire de sa quote-part du résultat social – sans pour autant constituer une charge de la société. À ce titre encore, le régime français se distingue, au moins formellement, de certains régimes étrangers et justifie l'image de « *semi-transparence* ».

La transparence fiscale « à la française » s'apparente à l'intégration fiscale avant tout retraitement du revenu d'ensemble. Transparence par éclatement de la masse imposable entre les associés de sociétés de personnes, seuls contribuables ; transparence par agrégation des résultats pour l'intégration fiscale dans laquelle la société tête de groupe est seule redevable de l'impôt. À telle enseigne que, dans les groupes de sociétés, le recours aux sociétés de personnes – notamment pour des filiales communes – conduit à des résultats souvent équivalents à une intégration fiscale « sauvage ».

Il ne semble pas qu'il soit envisagé de modifier l'état du droit en la matière.

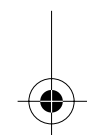
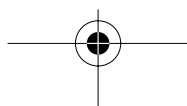
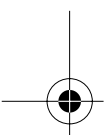
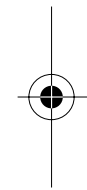
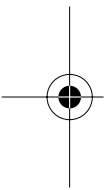
6. – De même, nul n'envisage d'amender les solutions dégagées par la jurisprudence en matière de détention et de cession de parts sociales des sociétés de personnes et de dépréciation des créances des associés sur ces sociétés.

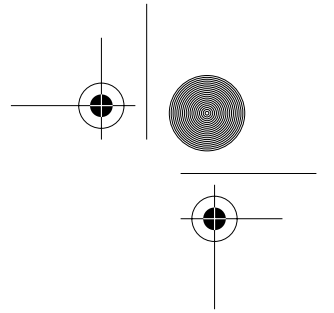
Ni les unes ni les autres ne sont représentatives des actifs de la société de personnes ; toutes conservent fiscalement leur nature de biens incorporels, y compris, le cas échéant, celle de titres de participation éligibles au régime des plus-values à long terme.

Mais dans les deux cas, la jurisprudence du Conseil d'État a tiré les conséquences de la transparence fiscale des sociétés de personnes afin d'éviter la double imposition économique des profits et la double déduction des pertes. Depuis des lustres, la dépréciation des créances sur les sociétés de personnes et des parts de ces sociétés n'est pas déductible par les associés dans la mesure où elle correspond à des pertes directement déduites par eux ou qui auront vocation à l'être¹⁶. Dans le même esprit, la jurisprudence *Quemeneur-Baradé* prescrit de corriger le montant des plus-values de cession de parts des sociétés de personnes des bénéfices imposables non distribués ou des pertes déductibles non financées¹⁷. Comme ces solutions sont applicables en cas de retrait d'actif par rachat et annulation des parts sociales ou de dissolution sans liquidation de la société de personnes, d'une part la plus-value sur l'actif social transféré à l'associé a vocation à compenser le gain de

16. CE, 1^{er} avr. 2005, n° 254319, *SA Martell et Cie* : *RJF* 7/2005, n° 669 ; *BDCF* 7/2005, n° 87, concl. S. VERCLYTTTE.

17. CE, 16 févr. 2000, n° 133296, *SA Éts Quemeneur* : *RJF* 3/2000, n° 334, p. 223, p. 203, concl. G. BACHELIER ; *Bull. Joly* 5/2000, § 117, p. 535 et la note. – CE, 9 mars 2005, n° 248825, *Baradé* : *RJF* 6/2005, n° 564 ; *BDCF* 6/2005, n° 75, concl. P. COLLIN.





ce dernier sur la part rachetée¹⁸, d'autre part le gain net pour l'associé est déterminé par référence à son prix d'acquisition des parts sociales¹⁹. En dépit de la dissociation des actifs sociaux et des parts sociales, la jurisprudence et les solutions administratives qui en découlent évitent la double imposition des gains comme la double déduction des pertes.

7. – Dès lors que ces traits essentiels de la transparence fiscale « à la française » sont conservés, en quoi consisterait l'adaptation envisagée du régime des sociétés de personnes vers une transparence accrue ? À vrai dire, en peu et beaucoup à la fois ; un mélange de modifications textuelles et de révolution culturelle.

Peu si l'on considère les conséquences concrètes qui tendent essentiellement à éliminer les solutions aberrantes qui s'écartent du principe de transparence fiscale, telles que le refus d'application du régime des sociétés mères et filiales lorsqu'une participation est détenue par l'intermédiaire d'une société de personnes²⁰, le refus de certaines exonérations lorsque le revenu est réalisé par l'intermédiaire d'une société de personnes²¹ ou encore quelques solutions adoptées par des cours administratives d'appel dans certains cas de fiscalité internationale²². En revanche, les exceptions à la transparence fiscale, expressément prévues par la loi récente, demeureront, telles que le régime dit des groupements d'intérêt économique fiscaux²³.

Le bouleversement ou la clarification seraient plus substantiels sur le plan des principes et du mode de raisonnement. L'abandon des formules « *translucidité* » et « *sociétés relevant de l'impôt sur le revenu* » dans la doctrine, notamment administrative, devrait éviter, ou en tout cas limiter, les risques de solutions déviantes. Surtout, en matière internationale, le changement de doctrine de l'administration permettrait de mettre fin à une « *exception française* » qui ne se justifie pas plus que la réserve faite sur ce point au modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

L'étude s'articule ainsi autour de trois thèmes principaux : l'affirmation du principe de transparence fiscale et de ses incidences essentielles (I), puis l'examen plus détaillé de certaines conséquences concrètes de l'évolution envisagée en régime intérieur (II) et en matière internationale (III).

18. Concl. Ph. MARTIN ss CE, plén. fisc., 31 juill. 1992, n° 67487, *Germain : RJF* 8-9/1992, n° 1162, p. 666.

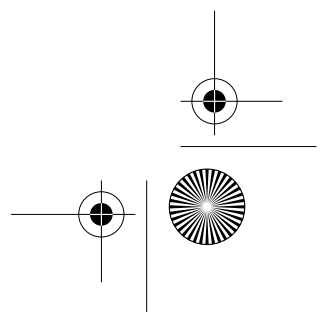
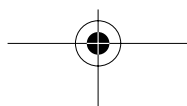
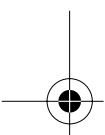
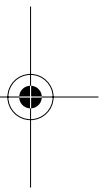
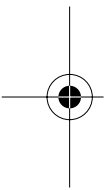
19. Rescrit n° 2007/54/FE, 11 déc. 2007.

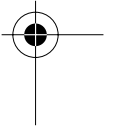
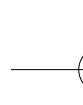
20. CE, 19 oct. 1983, n° 33816 : *RJF* 12/1983, n° 1506, concl. J.-F. VERNY.

21. CE, 27 avr. 1994, n° 79604, *Fédération dptale des producteurs en lait, beurre et fromages fermiers du Nord : Dr. fisc.* 1994, n° 29, comm. 1390, concl. J. ARRIGHI de CASANOVA.

22. CAA Paris, 6 nov. 1990, n° 89-1987 *Sté des conserves de Côte d'Ivoire : Dr. fisc.* 1991, n° 31, comm. 1588, concl. F. BERNAULT. – CAA Paris, 27 déc. 1990, n° 89-116, *Sté des Éts Ecoval : Dr. fisc.* 1991, n° 31, comm. 1588. – CAA Paris, 24 sept. 1992, n° 91-1013, *Sté Partour : Dr. fisc.* 1994, n° 48, comm. 2053, concl. M. de SEGONZAC. – CAA Paris, 19 nov. 1992, n° 89-2733, *SA Rinsoz et Ormond : Dr. fisc.* 1994, n° 48, comm. 2017. – CAA Paris, 2 févr. 1993, n° 91-541, *La Fabrique nationale Herstal : Dr. fisc.* 1994, n° 9, comm. 393. – CAA Paris, 6 déc. 2006, n° 05-3504, *Sté Chevannes Merceron Ballery : RJF* 2/2008, n° 120, conf. par CE, 18 mai 2009, n° 301763, préc. *supra*, note 14. – CAA Paris, 10 avr. 2008, n° 06-3686, *Sté Quality Invest : Dr. fisc.* 2008, n° 41, comm. 537, note F. DIEU.

23. CGI, art. 39 C-II.





I. – UN TEXTE DE PRINCIPE

8. – Le régime fiscal des sociétés de personnes étant pour l'essentiel une construction jurisprudentielle, on aurait pu envisager – avec un objectif de clarté et d'intelligibilité du droit – de codifier cette jurisprudence en y apportant à l'occasion les clarifications ou les amendements qui seraient nécessaires.

En réalité, comme il a été fort bien démontré – pour un objet tout différent puisqu'il s'agit du préambule de la Constitution²⁴ –, le risque d'insécurité juridique que comporte une telle réécriture incite à la prudence et à la modestie. Si un dispositif législatif complet et détaillé a été nécessaire pour la mise en place de l'intégration fiscale, sur laquelle la jurisprudence est encore peu abondante, il n'en va pas de même pour les sociétés de personnes au sujet desquelles la jurisprudence a progressivement précisé la portée du principe de transparence fiscale « à la française » en tenant compte de l'évolution du contexte législatif tant pour les particuliers que pour les entreprises. Certes, cette édification n'a pas été exempte d'incertitudes, de complexités, voire d'erreurs dont certaines ont été corrigées par le législateur, mais la stabilisation est, pour l'essentiel, acquise.

9. – À l'inverse, une réforme consistant seulement à modifier à la marge certains articles du Code général des impôts pour corriger quelques traits risque de rencontrer deux écueils :

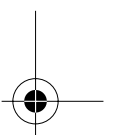
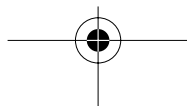
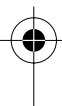
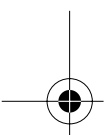
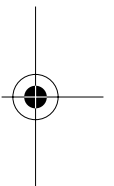
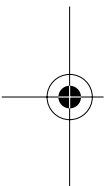
– d'une part, le risque de voir la jurisprudence insuffisamment convaincue de l'évolution textuelle en faveur de la transparence ; la théorie de la société « *sujet fiscal* » risque de perdurer avec des conséquences en fiscalité internationale qui ne sont pas celles souhaitées par la réforme envisagée ;

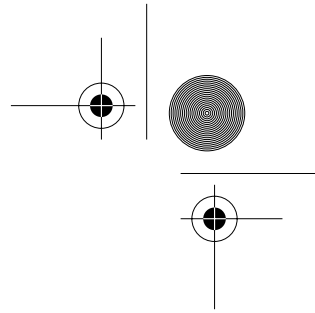
– d'autre part et en sens inverse, si elle est convaincue de l'existence d'un changement en faveur de la transparence, la jurisprudence pourrait s'interroger sur le maintien de solutions procédurales simplificatrices mais qui, littéralement, semblent léser l'associé-contribuable : l'unicité de la procédure, l'interruption centralisée de la prescription... Toutes ces solutions ont été adoptées par des formations supérieures du Conseil d'État, ce qui montre qu'il y avait matière à hésitation. Il faut bien noter que, littéralement, l'article L. 53 du Livre des procédures fiscales ne concerne que la procédure de vérification. Il y a donc un risque de « dommages collatéraux » qui ne semblent pas souhaités.

D'où l'idée d'un article de principe qui résumerait à la fois le choix de la transparence et le maintien, d'une part, de l'imposition d'une quote-part de bénéfice social comme élément du revenu de chaque associé et, d'autre part, de l'unicité de la procédure.

Cet article de principe pourrait être logé à l'article 8 ou à l'article 238 *bis* K du Code général des impôts (A). Sur la procédure, l'existence séparée du Livre des

24. *Redécouvrir le préambule de la Constitution*, Rapport au président de la République du comité présidé par M^{me} Simone Veil, spéc. p. 25 et 26, La Documentation française, déc. 2008.





procédures fiscales conduit à écrire à l'article L. 53, de manière plus complète, la partie procédurale du dispositif (B), en renonçant ainsi pour des raisons formelles à l'unicité de l'article de principe.

A. – Un article de fond (CGI, art. 8 ou 238 bis K)

10. – Le I de cet article reprendrait le premier alinéa de l'article 8 actuel, moyennant modification. La phrase clé intégrant la réforme serait :

« Les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part des revenus et bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, comme s'ils les avaient perçus ou réalisés eux-mêmes. »

La mention de l'impôt sur les sociétés militerait plutôt pour une localisation en partie commune du Code général des impôts, à l'article 238 bis K, mais l'élégance et la tradition en souffriraient. Par ailleurs, il serait inutile de réaffirmer plus lourdement le caractère social du bénéfice, puisqu'il est déjà énoncé dans la rédaction actuelle de l'article 8 qu'il suffit de compléter.

Le II de cet article reprendrait l'actuel article 238 bis K.

Le III de cet article serait consacré à une précision en matière internationale. Par analogie avec la rédaction de l'article 238 bis K, il serait ainsi rédigé :

« Lorsque des droits dans une société de personnes sont détenus, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés de personnes, françaises ou étrangères, par une personne dont le domicile fiscal ou le siège social est situé hors de France, la part de revenus ou de bénéfices sociaux correspondant à ces droits et l'imposition sont déterminés selon les règles applicables aux revenus perçus et aux bénéfices réalisés directement par la personne concernée. »

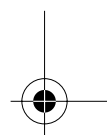
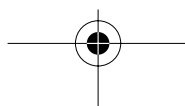
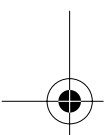
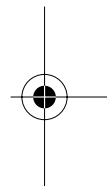
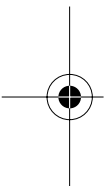
Le choix d'une telle précision s'explique par le souci de bien faire comprendre l'effet international souhaité du passage à la transparence, en explicitant les conséquences du I de l'article pour les non-résidents. Au-delà du strict droit national, l'objectif visé est aussi l'interprétation des conventions de double imposition.

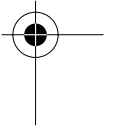
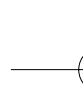
L'article serait plus complet s'il comportait un IV, consacré au fait générateur de l'imposition et, indirectement, à la détermination des personnes imposables et de la quote-part de droits sociaux à prendre en considération pour chacune d'elles. Ce paragraphe pourrait confirmer les solutions actuelles relatives :

– d'une part, aux revenus calculés sur le résultat net d'une période (revenus fonciers, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles et bénéfices non commerciaux), qui sont appréhendés en principe à la clôture de l'exercice ou à la fin de l'année ;

– d'autre part, aux revenus réputés appréhendés par l'associé au fur et à mesure de la perception par la société (revenus des capitaux mobiliers, plus-values des particuliers et imposition des non-résidents).

Le texte pourrait également traiter des retraits d'associés en optant entre le système actuel d'attribution du résultat aux associés présents à la fin de la période (sauf clause contraire, si l'on retient la suggestion faite par M. le président





Philippe Martin dans ses conclusions sur l'arrêt *Germain*²⁵ et un principe d'attribution au retenant (sauf clause contraire). Toutefois, ce paragraphe n'est pas indispensable à la compréhension de la portée de la réforme envisagée et relève plutôt d'un souci de clarification technique et d'équilibre rédactionnel de l'article.

Enfin, le V de cet article pourrait reprendre la liste des sociétés concernées, en s'inspirant des derniers alinéas de l'actuel article 8 et en la complétant des autres formes sociales ou contractuelles – et notamment la fiducie – qui seraient soumises au même régime.

À cette occasion, pourraient être abrogés, ou réécrits, le 2 et le 4 de l'article 206 du Code général des impôts qui, dans certains cas, rendent les sociétés civiles ou les sociétés en participation rétroactivement redevables de l'impôt sur les sociétés alors même que, conformément à leur nature et à leur forme, les résultats ont été pris en compte fiscalement par les associés.

B. – Un article de procédure (LPF, art. L. 53)

11. – Il serait ainsi rédigé :

« Toute société de personnes ou entité visée au V de l'article (8 ou 238 bis K) du Code général des impôts est tenue aux obligations déclaratives propres à l'activité qu'elle exerce ou aux revenus qu'elle perçoit ainsi qu'au régime fiscal applicable à chacun de ses associés. Le contrôle de ses déclarations est effectué à l'égard de la société. La rectification des déclarations sociales et la rectification qui en découle, le cas échéant, pour chaque associé constituent les éléments d'une même procédure. »

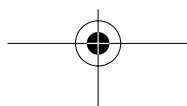
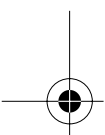
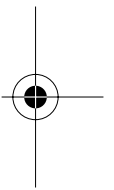
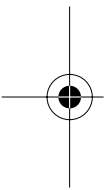
Pour éviter d'énumérer différentes situations et pour envoyer un message clair, la rédaction proposée consiste, pour les rectifications, à reprendre le motif de principe de la décision d'assemblée du contentieux du Conseil d'État du 22 juillet 1977, qui a posé le principe de l'unicité de la procédure d'imposition pour les sociétés de personnes et leurs associés. Ce serait un signal de maintien en bloc des solutions jurisprudentielles actuelles en matière de procédure, que l'on retrouve d'ailleurs aussi dans le régime d'intégration fiscale²⁶.

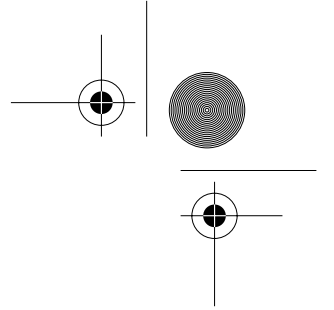
II. – PRINCIPALES APPLICATIONS DU PRINCIPE DE TRANSPARENCE FISCALE EN RÉGIME INTÉRIEUR

12. – Sans entrer dans le détail de la réglementation, les aménagements envisagés concernent essentiellement la détermination du résultat social (A) et le régime d'imposition des associés (B).

25. Concl. ss CE, plén., 31 juill. 1992, n° 67487 : *RJF* 8-9/1992, p. 666, préc. *supra*, note 18.

26. CE, 7 févr. 2007, n° 279588, *Sté Weil Besançon* : *RJF* 4/2007, n° 407 ; *BDCF* 4/2007, n° 44, concl. E. GLASER. – CE, 19 nov. 2008, n° 298728, *Sté Tipiak* : *RJF* 2/2009, n° 115 ; *BDCF* 2/2009, n° 17, concl. F. SÉNERS.





Dans la généralité des cas, la reconnaissance de la transparence fiscale applicable aux sociétés de personnes, c'est-à-dire l'imposition des associés sur leur part de revenus ou de résultats sociaux comme s'ils les avaient perçus ou réalisés eux-mêmes, n'entraîne pas de modification par rapport au régime en vigueur, car le système actuel met déjà en œuvre ce principe. Il s'agirait donc principalement de corriger les anomalies.

A. – Détermination du résultat social

13. – Pour *les produits*, la transparence fiscale des sociétés de personnes conduit à revenir sur la décision du Conseil d'État et la doctrine administrative qui ont refusé l'application du régime des sociétés mères et filiales aux produits de participation perçus par les sociétés de personnes dont les associés sont des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés²⁷.

Dans le cadre de la transparence, les dividendes reçus par toute société de personnes et inclus dans le résultat appréhendé par les associés devraient bénéficier du régime des sociétés mères chez les associés relevant de l'impôt sur les sociétés. Cette exonération étant corrélée à la réintégration au résultat imposable d'une quote-part pour frais et charges égale à 5 % du montant brut des dividendes exonérés, le montant des charges pris en compte pour le plafonnement de cette quote-part serait égal à la somme des charges exposées par l'associé et par la société de personnes, au prorata de la participation de celui-ci.

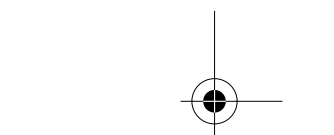
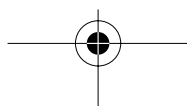
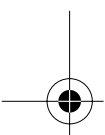
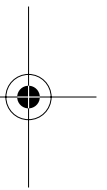
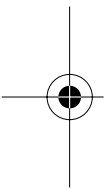
Le régime s'appliquerait sous réserve du respect des conditions posées à l'article 145 du Code général des impôts quant à la forme des titres détenus, le seuil de participation et la durée de détention.

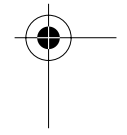
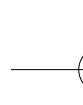
Le seuil de détention de 5 % devrait être déterminé par transparence, en ajoutant aux titres détenus directement par l'associé ceux détenus par l'intermédiaire de la société de personnes, qui seraient calculés en multipliant le taux de détention de l'associé dans la société de personnes par le taux de détention de celle-ci dans la filiale distributrice. Pour le calcul des droits de vote, une société contrôlée au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce pourrait être réputée détenue à 100 %.

L'appréciation de la durée de détention est plus délicate. Dans une première approche, la durée de détention de deux ans serait appréciée au seul niveau de la société de personnes pour les titres qu'elle détient. Afin d'éviter de possibles abus, l'administration pourrait être tentée de s'écarter de la transparence pour retenir la plus récente de la date d'acquisition des titres de la société de personnes par l'associé ou de la date d'acquisition des titres de la filiale par la société de personnes, mais l'application concrète d'une telle règle risque d'être complexe et parfois injuste.

Les mêmes solutions seraient appliquées à l'exonération des plus-values de cession de titres de participation appartenant à des sociétés de personnes dont les associés sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

27. CE, 19 oct. 1983, n° 33816, préc., et Doc. adm. DGI 4-H-2112, n° 20.





14. – Pour *les charges*, la principale difficulté rencontrée par les entreprises concerne l'application des règles de sous-capitalisation prévues à l'article 212 du Code général des impôts, profondément modifiées par l'article 113 de la loi de finances pour 2006. Les associés de sociétés de personnes sont susceptibles de supporter une double imposition dans la mesure où ils sont imposés, d'une part, sur les intérêts que leur verse la société et, d'autre part, au titre de la quote-part de résultat qui leur revient, sur la fraction des intérêts versés par la société qui, en application de l'article 212, sont considérés comme non déductibles.

Sous l'empire de l'ancienne version de l'article, l'administration avait confirmé l'application de l'article 212 tout en admettant – à l'occasion de la mission d'organisation administrative²⁸ – que la fraction des intérêts non déductibles vienne en diminution, à due concurrence, du montant des revenus de créances constatés par l'associé. Cette solution évitait la double imposition à hauteur du pourcentage détenu par l'associé majoritaire mais elle ne semble pas pouvoir être reprise en raison des modifications apportées au dispositif actuel.

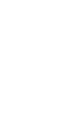
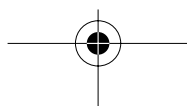
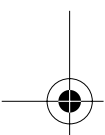
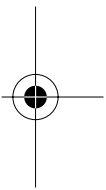
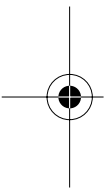
L'application sans atténuation des règles de sous-capitalisation aux sociétés de personnes apparaît d'autant moins justifiée que la responsabilité illimitée des associés et, le cas échéant, leur solidarité, font que les sociétés de personnes sont souvent sous-capitalisées, les associés procédant assez généralement par des avances. En revanche, pour les sociétés membres d'un groupe d'intégration fiscale, la loi nouvelle a prévu la possibilité d'imputation des intérêts non déductibles sur une base élargie à l'ensemble des sociétés membres du périmètre d'intégration.

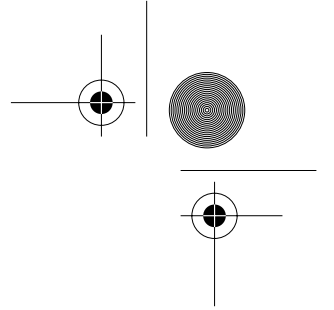
S'inspirant de cette solution, il est proposé de transférer aux associés le droit de déduire les intérêts excédentaires constatés par la société de personnes, à proportion de leurs droits dans la société. Les associés passibles de l'impôt sur les sociétés auraient alors la possibilité de déduire ces intérêts excédentaires dans les limites autorisées par l'article 212, II, 1, déterminées à leur propre niveau. La solution paraît respecter l'objectif de la loi dans la mesure où la déduction des intérêts excédentaires exige que l'associé dispose de la capacité de déduire ces intérêts en plus de ceux dont il est lui-même débiteur. Dans le cas où l'associé est lui-même sous-capitalisé en application des dispositions du II de l'article 212, aucune déduction supplémentaire ne serait possible.

Le transfert des intérêts excédentaires est déjà prévu en cas de fusion, scission ou opération assimilée (art. 209, II). En s'inspirant de ce texte, le nouveau dispositif pourrait être ainsi rédigé :

« La fraction des intérêts non déductibles en application du sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 est transférée aux associés personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés à proportion de leurs droits et imputables sur leurs bénéfices dans les conditions et limites prévues au 1 du II de l'article 212. »

28. MOA 25 sept. 1997.





En contrepartie, la société de personnes serait privée de toute possibilité de report des intérêts non déduits par elle et transférés à ses associés. Toutefois, dans certaines situations, la société de personnes est susceptible de dégager à court terme des capacités d'imputation des intérêts non déduits, ne rendant pas nécessaire un tel transfert, lequel serait inefficace en présence d'associés durablement déficitaires ou étrangers n'ayant pas d'activité propre imposable en France. À l'instar de la solution retenue naguère pour les amortissements réputés différés²⁹, il pourrait donc être utile de réserver une possibilité de report sur option de la société de personnes, ce qui nécessiterait l'accord des associés sur ce point, selon des modalités à définir.

B. – Régime d'imposition des associés

15. – La reconnaissance de la transparence fiscale affecterait tout d'abord *les exonérations et régimes particuliers*, lesquels comportent actuellement une part d'incertitude.

Dans la grande majorité des cas, la jurisprudence et la doctrine administrative tirent les conséquences de la transparence fiscale en faisant bénéficier l'associé aussi bien des exonérations qui lui sont personnelles, alors même que le revenu ou la plus-value a été réalisé par une société de personnes³⁰, que des exonérations applicables à l'activité de la société de personnes³¹.

La seule exception notable concernait les bénéfices revenant à des coopératives agricoles agissant par l'entremise d'un groupement d'intérêt économique³². Elle devrait être abandonnée.

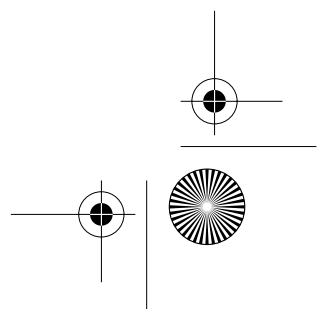
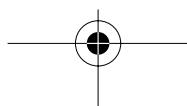
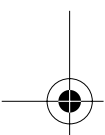
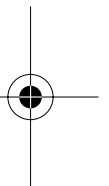
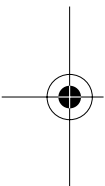
16. – Pour la caractérisation de certains revenus également, l'associé devra être traité comme s'il les percevait directement. C'est ainsi que les revenus de capitaux mobiliers accessoires perçus par une société de personnes n'ont pas vocation à être absorbés par ses revenus principaux. La solution est constante en matière de sociétés immobilières qui réalisent séparément des revenus fonciers et des plus-values immobilières d'un côté et des revenus de capitaux mobiliers ou plus-values sur valeurs mobilières de l'autre, sans que les premiers absorbent les autres ou déteignent sur eux. Il en va – ou il devrait en aller – ainsi pour les revenus d'activité et la solution administrative dite de « l'extourne » des revenus de capitaux mobiliers devrait être maintenue. On verra plus loin que cette solution s'impose en matière internationale.

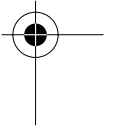
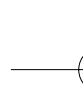
29. M. COZIAN, *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., doc. 22, n° 31-33 et les arrêts cités.

30. CE, 17 mai 1989, n° 62678, *Rousset* : *Dr. fisc.* 1989, n° 46-47, comm. 2162, concl. M. LIEBERT-CHAMPAGNE.

31. V. notamment Instr. 6 févr. 2007 : BOI 4-A-1-07 concernant l'exonération des entreprises nouvelles et des zones franches urbaines.

32. CE, 27 avr. 1994, n° 79604, *Fédération dptale des producteurs en lait, beurre et fromages fermiers du Nord*, préc., note 21.





17. – Pour l'application des *taux d'imposition*, et spécialement des taux réduits relatifs à certaines catégories de revenus ou plus-values, la doctrine administrative, ou du moins la pratique, semble avoir été en faveur de la transparence, c'est-à-dire l'application des taux réduits lors de l'imposition des associés de sociétés de personnes à raison des revenus et plus-values réalisés par ces sociétés. Tel est notamment le cas des plus-values à long terme et des produits de la concession de licence d'inventions brevetables. Tout au plus s'interrogeait-on, à l'époque où l'application du taux réduit était subordonnée à la dotation d'une réserve spéciale, sur le sort des associés qui ne tiennent pas de bilan, notamment en France. Cette interrogation a désormais perdu tout intérêt.

Selon les cas, la confirmation que le taux réduit s'applique pourrait procéder d'une simple interprétation, au besoin nouvelle, du texte dérogatoire à la lumière du principe de transparence fiscale, ou devrait comporter une modification législative³³.

18. – Enfin pour les *crédits d'impôts*, la transparence fiscale conduit à retenir la société comme niveau de calcul des bases des crédits d'impôts à raison des revenus encaissés ou des dépenses engagées et chacun des associés pour le taux du crédit d'impôt et les modalités de son imputation. La solution est constante en matière de retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers. Il y a tout lieu de penser qu'il en ira de même pour les crédits d'impôts liés aux dépenses tels que le crédit d'impôt recherche.

19. – On voit ainsi qu'en fiscalité interne, la reconnaissance de la transparence fiscale des sociétés de personnes ne modifie qu'un petit nombre de solutions concrètes mais comporte surtout un changement de perspective, un principe d'interprétation à décliner constamment de façon cohérente. L'infléchissement serait plus sensible en matière internationale.

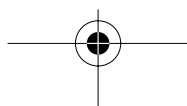
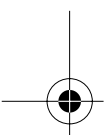
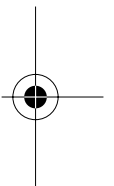
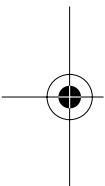
III. – INCIDENCES DU PRINCIPE DE TRANSPARENCE FISCALE EN MATIÈRE INTERNATIONALE

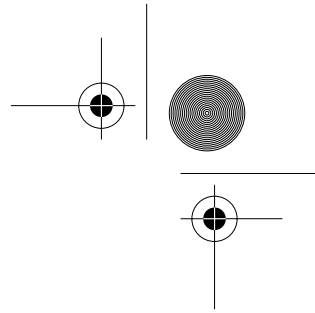
20. – Si la jurisprudence³⁴ et une partie de la doctrine administrative³⁵ reconnaissent dans une assez large mesure la transparence fiscale des sociétés de personnes étrangères, la situation est beaucoup plus incertaine pour les sociétés de personnes françaises où la conception selon laquelle, bien que n'étant pas des contribuables pour les impôts sur les revenus qu'elles perçoivent, elles constitueraient des « *sujets fiscaux* » est vivace et a produit des effets pernicieux.

33. Pour le taux réduit d'imposition des plus-values immobilières réalisées avec, notamment, des sociétés faisant appel public à l'épargne, v. Instr. 30 mars 2009 : BOI 4-H-1-09, n° 8.

34. CE, 13 oct. 1999, n° 191191, SA *Diebold Courtage* : Bull. Joly 1/2000, § 10, p. 54, concl. G. BACHELIER et la note ; chron. E. MIGNON, préc. note 13 et obs. O. FOUQUET citées *infra*, note 46.

35. Rép. min. MONTILLOT : JOAN, 18 janv. 1950, p. 305 ; *Rev. enr. et imp.* 1950, art. 12574, § 191 ; Doc. adm. DGI 5-I-21, n° 6 ; *ibid.* 5-G-231, n° 6. – Instr. 29 mars 2007 : BOI 4 H-5-07. – Rescrit 7 août 2007, n° 2007/28 FP.





L'affirmation du principe de transparence fiscale des sociétés de personnes clarifierait donc l'état du droit et serait de nature à éliminer certains frottements fiscaux tant lors de l'imposition d'associés non résidents à raison des revenus de source française que d'associés résidents à raison des revenus de source étrangère.

Confirmer que la société de personnes n'est pas imposable en tant que telle sur les revenus qu'elle perçoit et les bénéfices qu'elle réalise, cependant que seuls ses associés sont soumis à l'impôt sur leur part comme s'ils les avaient perçus ou réalisés eux-mêmes, a une double conséquence sur le rôle de la société (A) et sur l'imposition des associés (B).

A. – La société de personnes dans l'ordre international

21. – Comme en régime intérieur, pour apprécier la nature de l'activité et des revenus perçus par la société de personnes, française ou étrangère, afin d'en déduire les conséquences pour l'imposition des associés, le principe de transparence fiscale conduit à se placer au niveau de la société afin de déterminer si elle exerce une activité d'entreprise, génératrice de bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles ou bénéfices non commerciaux – regroupés dans la formule conventionnelle de « bénéfices d'entreprises » – et, dans l'affirmative, le lieu d'exercice de cette activité, c'est-à-dire si cette activité d'entreprise est exercée en France, le cas échéant, au moyen d'un établissement stable de la société de personnes. Lorsque tel est le cas, chaque contribuable associé de sociétés de personnes, directement ou par l'intermédiaire d'autres sociétés de personnes, est réputé exercer cette activité et disposer d'un établissement stable. La doctrine administrative en matière de sociétés civiles exerçant une activité non commerciale est constante en ce sens³⁶.

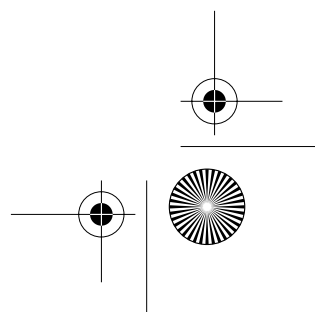
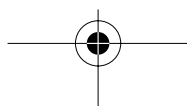
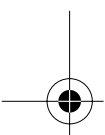
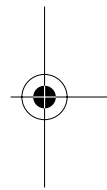
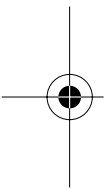
Dans la mesure où une société de capitaux étrangère est susceptible de détenir des parts d'une société de personnes, française ou étrangère, exerçant une activité d'entreprise en France par un établissement stable, la quote-part de bénéfices lui revenant est soumise à l'impôt sur les sociétés et la retenue à la source de l'article 115 *quinquies* du Code général des impôts aurait vocation à s'appliquer à cette quote-part de bénéfices qui serait réputée distribuée à des associés non résidents. La société de personnes, française ou étrangère, pourrait-elle être tenue d'opérer ce prélèvement ? Ce serait à titre d'établissement payeur.

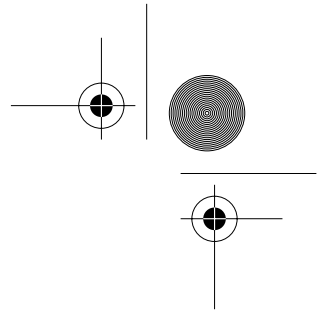
22. – Les revenus passifs tels qu'intérêts, dividendes, redevances et gains en capital ne sont normalement pas imputables à un établissement stable, sauf si la société de personnes exerce une activité d'entreprise au moyen d'un tel établissement et que le bien ou l'actif générateur de tels revenus ou plus-values se rattache effectivement à l'établissement en question³⁷.

À défaut d'exercice d'une telle activité, la société de personnes n'est tenue, le cas échéant, que des obligations d'un établissement payeur à raison des revenus

36. En ce sens Rép. min. MONTILLOT et rescrit 7 août 2007, n° 2007/28/FP, préc., pour les sociétés de personnes étrangères.

37. Paragraphe 4 des articles 10, 11 et 12 du modèle OCDE et paragraphe 2 de l'article 13.





passifs de source française qu'elle perçoit et qu'elle est réputée payer à ses associés au moment même de leur perception³⁸ ou à raison des plus-values immobilières qu'elle réalise³⁹. La transparence fiscale des sociétés de personnes n'exclut pas non plus qu'elles soient tenues des obligations d'établissement payeur à raison des revenus qu'elles versent en qualité de débitrices, qu'il s'agisse d'intérêts, de redevances, de rémunérations de prestations et de salaires, notamment au titre des articles 182A et 182B du Code général des impôts.

23. – En revanche, la conséquence de la transparence fiscale est que la société de personnes n'a **pas de résidence fiscale et son siège n'est pas un facteur de rattachement pertinent**. La notion fiscale de résidence a une fonction bien déterminée : elle est un attribut du contribuable assujéti à l'impôt et constitue un facteur de rattachement de ce contribuable à un territoire ; la France ou le reste du monde en législation nationale, l'un ou l'autre des États contractants selon les conventions fiscales internationales. Selon le modèle de convention élaboré par l'OCDE « l'expression "résident d'un État contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État est assujéti à l'impôt dans cet État [...] ». N'étant pas elle-même assujéti à l'impôt sur les revenus, une société de personnes n'est pas une contribuable susceptible d'être résident ou non-résident de France ou d'un État quelconque. Certes, il existe encore des conventions, notamment avec la Belgique, qui ne sont pas conformes sur ce point au modèle de l'Organisation de coopération et de développement économiques. D'autres y dérogent, au moins en apparence, pour ajouter les sociétés de personnes françaises, mais le plus souvent dans la mesure où leurs associés sont résidents de France, ce qui confirme que le facteur de rattachement est la résidence de l'associé, seul contribuable, et non pas le siège de la société, laquelle n'est passible d'aucun impôt sur les revenus.

La jurisprudence du Conseil d'État est ancienne et constante pour écarter toute pertinence du siège d'une société de personnes pour l'imposition des revenus d'activité : seul compte le lieu d'exploitation⁴⁰. Si un arrêt a malencontreusement retenu le siège français d'une société civile plutôt que le lieu de situation de l'immeuble comme rattachement d'une plus-value immobilière⁴¹, la jurisprudence ultérieure a rétabli le critère réel de rattachement en écartant toute référence à un quelconque établissement stable⁴². De même, paraissent condamnées les solutions adoptées par la cour administrative d'appel de Paris qui avait jugé imposable en France la part des bénéfices réalisés revenant à des associés non-résidents de sociétés de personnes

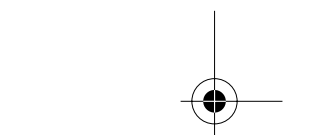
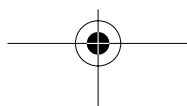
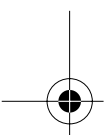
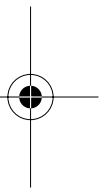
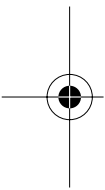
38. CGI, ann. II, art. 75 et 79-4 ; CGI, ann. III, art. 41 *duodecies* G. – Dir. n° 2003/48/CE, 3 juin 2003, art. 4(2).

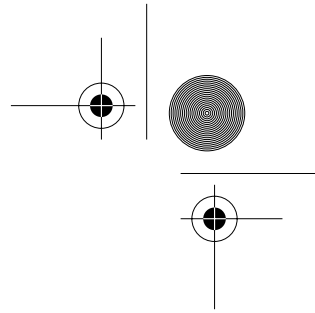
39. CGI, art. 244 *bis* A-2(c).

40. CE, 29 mars 1979, n° 4883 : *Dr. fisc.* 1979, n° 8, comm. 346, concl. P. RIVIÈRE. – CE, 27 juin 2008, n° 282910, *Progemo* : *RJF* 11/2008, n° 1166 ; *BDCF* 11/2008, n° 128, concl. L. OLLÉON.

41. CE, 9 févr. 2000, n° 178389, *Sté Hubertus AG* : *Dr. fisc.* 2000, n° 15, comm. 310, concl. J. ARRIGHI de CASANOVA ; *Bull. Joly* 4/2000, § 81 et la note.

42. CE, 20 oct. 2000, n° 182165, *SA New Building promotion* : *RJF* 1/2001, n° 30 ; *BDCF* 1/2001, n° 16, concl. F. COURTIAL.





au seul motif qu'elles avaient un siège en France⁴³. À plus forte raison en va-t-il ainsi pour le rattachement des revenus passifs tels qu'intérêts et dividendes au siège de la société⁴⁴, et la doctrine administrative sur ce point devra être abandonnée⁴⁵. L'identité de traitement entre les sociétés de personnes françaises et étrangères serait ainsi assurée et la discrimination à rebours qui frappe les sociétés françaises, éliminée.

24. – La mise en œuvre de ces règles implique de prendre parti sur la transparence des sociétés de personnes étrangères. La décision *Diebold Courtage* du Conseil d'État a posé certains jalons, fort bien résumés par M. le président Olivier Fouquet dans son commentaire de cet arrêt :

« En présence d'une personne étrangère susceptible d'être imposée en France, le juge cherche à quelle catégorie de contribuable français correspond le mieux le statut étranger. Les concepts juridiques français et étrangers étant souvent différents, le juge procède par approximation. Pour reprendre une expression de l'OCDE, le juge fait "entrer de force" l'entité étrangère dans une catégorie française [...]. Dans son travail d'assimilation, le juge doit tenir compte également du statut fiscal étranger. »⁴⁶

Les exceptions non limitatives prévues au second alinéa de l'article 120, 2°, du Code général des impôts et la pratique administrative sont en ce sens⁴⁷.

Faut-il, comme le prévoit l'instruction du 29 mars 2007, limiter le nombre de niveau d'interposition, alors que rien de tel n'existe en régime intérieur ? Dans les situations triangulaires, où la société étrangère a son siège dans un État qui n'est ni celui de la source des revenus ni celui de la résidence des associés, faut-il conduire l'analyse, notamment celle du statut fiscal étranger, au regard de la société de personnes ou de chacun de ses associés ? Puisque dans une société de personnes ce sont les seuls contribuables, il serait logique de se placer à leur niveau : peu importerait que la société de personnes soit imposable dans l'État de son siège ou que cet État ne pratique pas l'échange de renseignement avec la France si les associés ou certains d'entre eux doivent inclure leur quote-part de résultat dans leur revenu imposable et que l'État de la source du revenu comme l'État de la résidence de l'associé échangent les informations pertinentes en la matière. La doctrine administrative devrait être assouplie en ce sens.

B. – L'imposition des associés

25. – L'imposition des associés sur leur part de revenus ou bénéfices sociaux comme s'ils les avaient perçus ou réalisés eux-mêmes conduit à appliquer les **règles de territorialité de l'impôt propres à chaque associé** : imposition du revenu mondial, quelle qu'en soit la source, sauf l'effet des conventions internationales, pour les personnes physiques résidentes de France, imposition des bénéfices d'entreprises

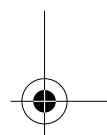
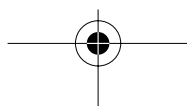
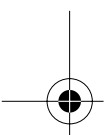
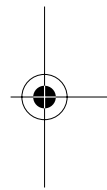
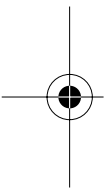
43. CAA Paris, 6 nov. 1990, *Sté des conserves de Côte d'Ivoire*. – CAA Paris, 27 déc. 1990, *Sté des Éts Ecoval*. – CAA Paris, 6 déc. 2006, *Sté Chevannes Merceron Ballery*, préc. *supra*, note 22.

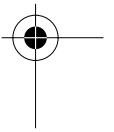
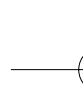
44. CAA Paris, 19 nov. 1992, n° 89-2733, *SA Rinsoz et Ormond*, préc.

45. Doc. adm. DGI 4-H-1422, n° 56.

46. O. FOUQUET, *Sociétés étrangères transparentes et droit fiscal français* : *Rev. adm.* 1999, n° 315, p. 264.

47. Rép. min. MONTILLOT, Instr. 29 mars 2007 et rescrit 7 août 2007, préc. *supra*, note 35.





exploitées en France, y compris les revenus passifs ne se rattachant pas à un établissement stable à l'étranger pour les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ; revenus de source française, y compris les bénéfices d'activités exercés dans un établissement stable en France, pour les non-résidents. Par rapport à la doctrine administrative actuelle, la conséquence la plus concrète est ou serait de ne plus imposer systématiquement en France l'ensemble des revenus d'une société de personnes française. C'est ainsi que, contrairement à la solution retenue jadis par la cour administrative d'appel de Paris, la quote-part de dividendes de source étrangère revenant à des associés non-résidents d'une société civile française n'est ou ne serait pas imposable en France⁴⁸ ; sinon dans l'hypothèse où l'associé non-résident exercerait une activité d'entreprise en France par un établissement stable à l'actif duquel figureraient les parts de la société de personnes, et dans ce cas peu importerait qu'elle soit française ou étrangère.

Le régime d'imposition applicable aux revenus imposables en France serait également clarifié. L'entreprise non résidente exerçant par un établissement stable en France et possédant en outre des parts d'une société de personnes ayant également une activité imposable en France est ou serait assujettie à l'impôt sous une cote unique sur un revenu net résultant de la somme algébrique de ses résultats propres et de sa quote-part de résultat de la société de personnes, contrairement, ici encore, à une solution ancienne isolée⁴⁹. La retenue à la source de l'article 115 *quinquies* serait applicable sur le revenu net total, y compris la part provenant de la société de personnes.

26. – La nature et l'origine des revenus seraient conservées et non plus affectées par leur transit dans une société de personnes. Pour les revenus de source étrangère perçus par les résidents, l'exception, d'ailleurs non limitative, prévue au second alinéa de l'article 120-2° du Code général des impôts s'appliquerait à toutes les sociétés de personnes étrangères.

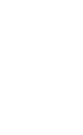
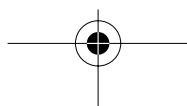
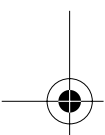
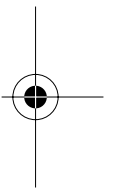
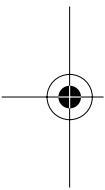
Que la société de personnes soit française ou étrangère, la part des revenus de source française revenant à des associés non-résidents est ou serait imposable en France en application des articles 4 A, alinéa 2 et 164 B du Code général des impôts, et fait ou ferait l'objet des prélèvements applicables en pareil cas.

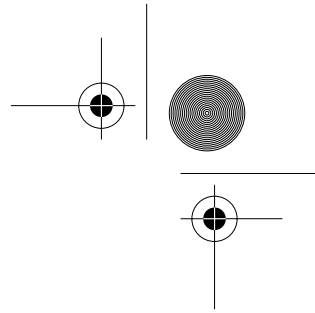
En l'état actuel des textes, la solution paraît acquise pour les revenus fonciers et les bénéfices d'entreprises agricoles, industrielles et commerciales, et non commerciales. Elle l'est également pour les revenus passifs de source française perçus, et les plus-values immobilières réalisées, par des sociétés de personnes françaises. Il appartiendrait à la loi de préciser les modalités d'application des retenues à la source sur les revenus de capitaux mobiliers et les revenus non salariaux et des prélèvements sur les plus-values immobilières lorsque ces revenus et plus-values sont perçus ou réalisés par des sociétés de personnes étrangères.

27. – La transposition des solutions nationales en matière de **plus-values de cession de parts de sociétés de personnes** procède des mêmes principes : le

48. Comp. CAA Paris, 19 nov. 1992, *SA Rinsoz et Ormond*, préc.

49. CAA Paris, 2 févr. 1993, *FN Herstal*, préc.





siège des sociétés de personnes, françaises ou étrangères, est indifférent. Seule est déterminante la territorialité de l'impôt pour les associés. Les personnes physiques résidentes sont imposables sur toutes les plus-values de cession de parts de sociétés de personnes, françaises ou étrangères, quels que soient leurs actifs ou leurs activités ; les personnes morales sont soumises à l'impôt sur les sociétés à raison des parts de sociétés, françaises ou étrangères, figurant à l'actif du bilan de leurs établissements français, les non-résidents seulement à raison de parts de sociétés, françaises ou étrangères, ayant pour actifs principaux des immeubles situés ou des entreprises exploitées en France.

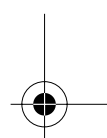
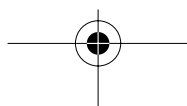
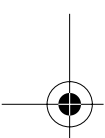
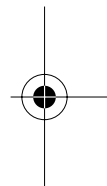
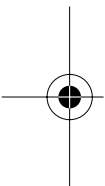
Pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur la plus-value, la jurisprudence *Quemeneur-Baradé* a vocation à s'appliquer sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant que les bénéfices non distribués ou les pertes non financées ont été effectivement imposés ou déduites en France : même si la territorialité de l'impôt sur les sociétés ou une convention internationale a attribué le pouvoir d'imposition des revenus ou bénéfices de la société de personnes à un autre État, le bénéfice aura été imposé et la perte déduite au besoin dans cet autre État. Pour éviter la double imposition, qui est l'objectif de cette jurisprudence, l'un et l'autre doivent être pris en considération pour la détermination de la plus ou moins-value imposable en France, sauf pour les pertes qui n'auraient été effectivement déduites ni en France ni dans l'État de la source des revenus⁵⁰.

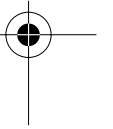
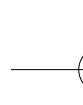
28. – La reconnaissance de la transparence fiscale des sociétés de personnes devrait conduire à regarder d'un œil neuf l'application des **conventions internationales contre la double imposition**. On sait déjà, depuis la décision d'assemblée *Schneider Electric*⁵¹, que les clauses d'attribution du pouvoir d'imposition des revenus selon leur nature, et notamment l'article 7 relatif aux bénéfices d'entreprises, ne s'appliquent pas seulement aux « bénéfices réalisés en propre » par un contribuable mais concernent tous les bénéfices imposables au nom d'un contribuable, résident ou non-résident, alors même qu'ils ont été réalisés par une autre personne. Ce qui est valable pour l'application de l'article 209 B du Code général des impôts l'est tout autant, voire *a fortiori*, pour l'imposition des associés de sociétés de personnes. La décision *Diebold Courtage* avait déjà fait application de la clause relative aux redevances à l'imposition de tels revenus attribués aux associés d'une société de personnes étrangère. Ainsi une des prémisses de la décision *Kingroup* selon laquelle les clauses des conventions ne s'appliqueraient qu'aux bénéfices ou revenus réalisés en propre et non pas à la quote-part des revenus d'une société de personnes⁵²

50. Par analogie, en quelque sorte, avec la jurisprudence CJCE, 13 déc. 2005, n° C-446/03, *Marks & Spencer*, et CJCE, 15 mai 2008, n° C 414/06, *Lidl Belgium*. – Ph. DEROUIN et Ph. MARTIN, *Droit communautaire et fiscalité*, Litec, 2^e éd. 2008, coll. « Litec Fiscal », n° 135, p. 368 et n° 127, p. 331.

51. CE, ass., 28 juin 2002, n° 232 276, *Schneider Electric* : *RJF* 10/2002, n° 1080 ; *BDCF* 10/2002, n° 120, concl. S. AUSTRY.

52. CE, 4 avr. 1997, n° 144 211, *Kingroup* : *RJF* 5/1997, n° 424, concl. F. LOLOUM, p. 298 ; et la chronique *in Dr. fisc.* 1997, n° 50, p. 1443 et n° 51, p. 1484.





paraissait abandonnée. Malencontreusement reprise par deux arrêts de la cour administrative d'appel⁵³, on s'étonne de la retrouver dans la récente décision *Établissements Chevannes Merceron Ballery* précitée⁵⁴.

La seconde, relative au soi-disant changement de nature des revenus réalisés par une société de personnes, l'est également par la même décision *Schneider Electric* qui retient : « *Il y a identité de nature entre les bénéfices d'exploitation de la société [...] dont l'imposition est attribuée [...] par le 1° de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse et les résultats bénéficiaires de cette société imposés [...] au nom de (son actionnaire indirect).* » Cette formule, énoncée au sujet de l'application de l'article 209 B du Code général des impôts, est évidemment transposable pour celle de l'article 8 ou 238 bis K du même code. Elle conduit aussi à abandonner la motivation critiquée de la décision *Hubertus AG* qui, pour l'imposition d'une plus-value immobilière, avait fait le détour par la clause sur les bénéfices d'entreprises pour retenir comme critère de rattachement non plus le lieu de situation de l'immeuble mais le siège d'une société civile, considéré comme un établissement stable⁵⁵.

De même, la transparence fiscale condamne clairement la solution, justement critiquée, d'un récent arrêt de la cour administrative d'appel de Paris qui a écarté l'application de la clause afférente aux revenus immobiliers au prétexte que « *cet article ne traite pas des revenus de participations dans le capital d'une société de construction-vente* » que la cour a cru pouvoir rattacher aux revenus innommés pour en écarter l'imposition en France⁵⁶. Le retour aux sources et l'alignement sur les commentaires de l'OCDE relatifs à l'imposition internationale des sociétés de personnes⁵⁷ devrait mettre fin à de telles confusions et éviter de telles erreurs.

29. – Pour l'imposition des revenus passifs sortants, la décision *Diebold Courtage* du Conseil d'État⁵⁸ a dit l'essentiel et l'administration a commencé d'aligner sa doctrine en conséquence⁵⁹ : les clauses conventionnelles propres à chaque catégorie de revenu s'appliquent à l'imposition des associés non résidents de sociétés de personnes. Cela conduit à retenir de la notion de « *bénéficiaire effectif* » d'un revenu une conception fonctionnelle ou fiscale : est bénéficiaire effectif d'un revenu, au sens des clauses conventionnelles qui prévoient la réduction de taux ou l'exonération de retenue à la source, la personne qui est assujettie⁶⁰ à l'impôt sur le revenu à raison de ce revenu ou de sa part dans les résultats de la société de personnes qui

53. CAA Paris, 6 déc. 2006, *Sté Chevannes Merceron Ballery*, préc. – CAA Paris, 10 avr. 2008, *Sté Quality Invest*, préc.

54. CE, 18 mai 2009, n° 301763, préc. *supra*, note 14.

55. CE, 9 févr. 2000, n° 178389, *Hubertus AG*, préc., *supra*, n° 23 et note 41.

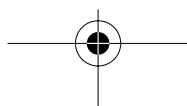
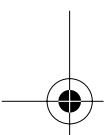
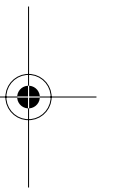
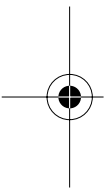
56. CAA Paris, 10 avr. 2008, n° 06-3686, *Sté Quality Invest* : *Dr. fisc.* 2008, n° 41, comm. 537, note F. DIEU.

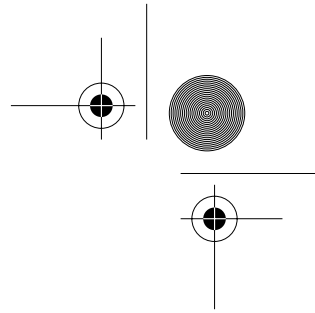
57. *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes : Questions de fiscalité internationale* 1999, n° 6, OCDE.

58. CE, 13 oct. 1999, n° 191191, préc., note 34.

59. Instr. 29 mars 2007 : *BOI 4-H-5-07*, préc.

60. Ou, plus exactement, qui inclut le revenu ou la quote-part de résultat en question parmi les éléments qui déterminent sa base d'imposition à l'impôt sur le revenu.





a perçu le revenu en cause. Peu important le nombre et le siège des sociétés de personnes et autres entités interposées : lorsque la transparence fiscale s'applique à l'imposition de l'associé, même indirect, celui-ci doit être considéré comme le bénéficiaire effectif des revenus de la société de personnes pour l'octroi des avantages fiscaux prévus par la convention de double imposition en vigueur entre l'État de sa résidence et celui de la source du revenu. L'État du siège de la société de personnes est *a priori* indifférent si la société de personnes n'y est pas imposable à raison des revenus en cause. Si d'aventure elle l'était, alors il pourrait en résulter un conflit positif d'attribution du revenu : à la société de personnes dans l'État de son siège, à l'associé dans l'État de résidence de ce dernier. Comment régler un tel conflit lorsque la France est l'État de la source du revenu ? La solution devrait être l'application de la convention la plus favorable, c'est-à-dire celle qui réduit le plus le pouvoir d'imposition de l'État de la source du revenu ; la double imposition entre l'État de la société et l'État de l'associé étant résolue, ou non, par les lois fiscales de ces États et, s'il en existe, la convention de double imposition entre eux.

Lorsque la France est l'État de résidence de l'associé, le crédit d'impôt attaché au revenu de source étrangère perçu par une société de personnes, française ou étrangère, ou toute entité relevant du même régime, est déterminé par la convention entre la France et l'État de la source du revenu. Ce crédit d'impôt a vocation à s'appliquer quelle que soit la technique mise en œuvre en France pour imposer le revenu : transparence fiscale au titre de l'article 8 ou 238 *bis* K du Code général des impôts, imposition comme revenu de capitaux mobiliers pour les personnes physiques en application de l'article 120-2° du Code général des impôts, voire, si les revenus sont capitalisés en franchise d'impôts, imposition comme profit de réévaluation des titres (CGI, art. 209-0A) ou, à la limite, comme plus-value de cession des parts de la société de personnes.

30. – Conclusion. La mise en œuvre de la transparence fiscale des sociétés de personnes – et des entités qui seraient soumises au même régime, au besoin avec des variantes – n'est pas simple. Les relations nées d'une pluralité de liens à raison d'un même objet sont nécessairement complexes, à plus forte raison en matière fiscale. Mais la reconnaissance du principe de transparence fiscale – même avec les limites à la française qu'il comporte, déduites de ce que la personnalité distincte de la société n'est pas niée, y compris dans ses relations avec les associés – contient un fil conducteur qui permet de déduire des solutions équilibrées et cohérentes entre elles. Si, à l'occasion, des considérations pratiques d'administration de l'impôt ou de contrôle fiscal devaient conduire à retenir, dans certains cas, des solutions qui s'écartent de la transparence, alors il serait souhaitable qu'elles fussent limitées et proportionnées à leur objet, c'est-à-dire qu'elles n'excèdent pas ce qui est nécessaire. Sous cette réserve, l'évolution envisagée devrait contribuer à un peu plus de clarté. C'est une des vertus de la transparence.

