

**Transparence fiscale des sociétés de personnes
Modalités techniques de la réforme
(document de consultation)**

Le régime fiscal français actuel des sociétés de personnes (SDP) est un système dit de « transparence » ce qui signifie que la SDP est un sujet fiscal qui réalise le résultat fiscal sans être redevable de l'impôt dû sur ce résultat. En effet, conformément à l'article 8 du code général des impôts (CGI), les associés des SDP sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la SDP.

Il s'agit donc d'un système qui diffère à la fois de la transparence, au titre de laquelle les associés sont réputés appréhender directement les actifs et les revenus de la société (comme c'est le cas, par exemple, des sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI), et de l'opacité, au titre de laquelle la société est imposée en son nom propre et où les associés ne sont imposés que sur l'accroissement de leur patrimoine propre en cas de versement d'une rémunération par la société (cas des sociétés de capitaux soumises à l'impôt sur les sociétés).

Ce système peut générer des frottements fiscaux ou des optimisations pas toujours souhaités.

Ainsi, par exemple, il prive la SDP qui n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés et ses associés personnes morales soumis à cet impôt, du régime des sociétés mères (art. 145 du CGI) quand bien même les dividendes perçus par la SDP seraient reversés aux associés.

De même, un associé BIC d'une SDP filiale dont les titres sont inscrits au bilan impose la quote-part de résultat de la SDP en BIC quand bien même les revenus de la SDP n'auraient pas la nature de BIC (Cf. théorie du bilan). Cette « dénaturation » peut avoir un effet grandement optimisant lorsqu'elle consiste à transformer un déficit BA en déficit BIC professionnel (cf. CE 7 août 2008 n° 290465 et 290555, min. c / Laffort).

A l'international, la conception originale de la SDP française n'a pas d'équivalent chez nos partenaires étrangers si bien qu'il n'y a pas de reconnaissance mutuelle des SDP générant ainsi des doubles impositions d'un même revenu, dans le chef des SDP et de leurs associés (cf. à cet égard la jurisprudence du Conseil d'Etat du 4 avril 1997 n° 144211, Sté Kingroup Inc. qui confère aux SDP la pleine qualité de sujet fiscal et impose systématiquement en France les associés même non-résidents).

Compte tenu de ces difficultés, une première évolution a été effectuée dans le cadre de l'instruction 4 H-5-07 du 29 mars 2007, qui vise à reconnaître dans certaines situations le régime fiscal de SDP étrangères. Cette instruction n'a toutefois pas éliminé tous les frottements fiscaux qui existent à l'international.

Afin de résoudre certaines difficultés résiduelles, tant au niveau domestique qu'international, il est proposé d'adapter le régime fiscal des SDP dans le sens d'une plus grande transparence, en vue, d'une part, de rapprocher ce régime de ceux applicables dans les autres Etats et, d'autre part, d'apporter une solution satisfaisante aux problématiques soulevées en fiscalité domestique.

La réforme ici proposée prendrait la forme d'une « **transparence rationalisée** », qui ne correspondrait pas à une pure transparence, dont la complexité en termes de suivi déclaratif et l'absence de cohérence avec les règles juridiques et comptables interdisent la mise en œuvre généralisée, mais rapprocherait, parfois assez considérablement, la transparence actuellement appliquée de la transparence pure.

Ainsi, les modalités d'imposition des bénéfices des SDP seront dorénavant déterminées de manière systématique selon les règles applicables aux associés.

Cette nouvelle approche entraîne notamment :

- une refonte des règles de rattachement des différentes catégories de revenus au sein des SDP avec l'abandon de la théorie du bilan au sein des SDP, chez les associés de SDP et plus généralement chez toutes les entreprises individuelles ;
- le bénéfice au profit des associés de SDP personnes morales soumises à l'IS de plusieurs régimes favorables (régime des sociétés mères, taux réduit d'imposition sur les profits de réévaluation des immeubles des SDP; taux réduit prévu à l'article 210 E aux cessions réalisées par des SDP; exonération d'IS sur les cessions de titres de participation ; régime de groupe ouvert aux filiales à l'IS détenues par une SDP elle-même détenue à 95 % au moins par une personne morale soumise à l'IS) ;
- la non-imposition en France des flux d'origine étrangère perçus par une SDP française mais bénéficiant en définitive à un associé étranger.

Seules seraient maintenues certaines exceptions justifiées par des impossibilités techniques ou des risques d'abus.

Par ailleurs, dès lors que la proposition de réforme maintient la personnalité juridique, comptable et fiscale de la SDP, les résultats continueraient d'être calculés au niveau de la SDP selon les règles de droit commun. Ainsi, par exemple les critères de déductibilité d'une charge seront appréciés au niveau de la SDP, comme le calcul des crédits d'impôt relatifs aux entreprises et l'unicité du fait générateur de l'imposition constitué par la clôture de l'exercice de la SDP sera conservée.

Le présent document trace les grandes lignes de ce que pourrait être l'adaptation envisagée.

Les points abordés sont successivement le champ d'application de la transparence des sociétés de personnes (I), la détermination du résultat fiscal (II), la détermination de l'impôt (III), certains régimes spécifiques (IV), les obligations déclaratives et l'exercice du contrôle fiscal (V), les aspects internationaux (VI) et le régime fiscal des associés (VII).

Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts.

I. Le champ d'application de la transparence des sociétés de personnes

I.1. Entités concernées

Les entités concernées seront principalement, lorsqu'elles n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés ou n'y sont pas assujetties de droit en raison de leur activité :

- les sociétés en nom collectif (SNC) ;
- les sociétés civiles lorsqu'elles ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés (de plein droit ou sur option), et notamment les sociétés civiles professionnelles (SCP), les sociétés civiles de moyens (SCM) (CGI, art. 239 quater A), les sociétés civiles de placement immobilier mentionnées à l'article 239 septies, les GAEC ;
- les sociétés en commandite simple (SCS) pour la part de bénéficiaires revenant aux commandités ;
- les sociétés en participation, à raison des droits des associés indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été communiqués à l'administration ;
- les sociétés créées de fait ;
- les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée lorsque l'associé unique est une personne physique (EURL) ;
- les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) ;
- les sociétés à responsabilité limitée de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 239 bis AA du CGI (SARL « de famille ») ;
- les SA, SAS, SARL ayant opté pour le régime fiscal des SDP en application de l'article 239 bis AB du CGI ;
- les groupements d'intérêt économique (CGI, art. 239 quater) ;
- les groupements européens d'intérêt économique (CGI, art. 239 quater C) ;
- les groupements d'intérêt public (CGI, art. 239 quater B) ;
- les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale (CGI, art. 239 quater D) ;
- les sociétés de copropriétaires de navires¹ ;
- les sociétés de copropriétaires de cheval de course ou d'étalon² ;
- les syndicats mixtes de gestion forestière ;
- les groupements syndicaux forestiers ;
- les fiducies (article 238 quater F) dont la proximité du régime fiscal avec celui des SDP implique la prise en compte des aménagements relatifs à ces dernières.

¹ Ces co-propriétés conserveront leurs spécificités, notamment la possibilité pour le co-propriétaire d'amortir directement les parts (cf art. 39 E du CGI).

² Ces sociétés conserveront leurs spécificités, notamment la possibilité pour le co-propriétaire d'amortir directement les parts (cf art. 39 F du CGI).

I.2. Portée de l'adaptation vers une plus grande transparence

A. Impôts concernés

La transparence concernera, à ce stade, uniquement l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu, dans les catégories des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), bénéficiaires non commerciaux (BNC), bénéficiaires agricoles (BA), revenus de capitaux mobiliers (RCM) et revenus fonciers (RF), plus-values mobilières (PVM) et plus-values immobilières (PVI).

En revanche, les autres impositions auxquelles peuvent être assujetties les SDP, tels que les impôts locaux, les droits d'enregistrement ou la taxe sur la valeur ajoutée notamment ne seront pas concernées. Il est en effet rappelé que pour ces impôts, les SDP constituent généralement des sujets fiscaux à part entière.

B. Nombre de SDP « interposées »

Une SDP peut compter parmi ses associés une autre SDP. Cette seconde SDP peut être considérée comme « interposée » entre ses propres associés et la première SDP.

Dans le cas de la transparence fiscale limitée telle qu'envisagée dans la suite du présent document, il apparaît possible de faire évoluer le régime des SDP quel que soit le nombre de SDP « interposées ».

Toutefois, à l'international, la multiplication du nombre de sociétés entre la source du revenu et son bénéficiaire pourrait poser des problèmes de suivi et de contrôle des informations. Aussi, toutes les SDP étrangères interposées devront satisfaire aux conditions posées par le BOI 4 H-5-07. Elles devront notamment être situées dans un autre Etat de l'Union européenne ou dans un Etat avec lequel la France a conclu une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale et être reconnues comme transparentes, dans leur Etat d'implantation comme dans l'Etat de résidence de l'associé. A défaut de respecter ces conditions, la SDP étrangère sera imposée en France à l'impôt sur les sociétés selon les modalités prévues au VI du présent document.

Aménagements envisagés : art. 8, 206 et 238 bis K du CGI (application partielle de l'IS lorsque les associés ne sont pas connus ; dispositif anti-abus du 2^{ème} alinéa du I de l'article 238 bis K du CGI en présence de société patrimoniale interposée).

II. La détermination du résultat fiscal

II.1. Principes

A. Détermination de la catégorie de revenus à laquelle est rattachée la quote-part du résultat d'une SDP revenant à chaque associé

➤ Régime actuel :

Actuellement, la détermination du régime d'imposition de la quote-part de résultat réalisée par une SDP dépend de la nature de l'activité et du montant des recettes de la SDP (article 238 bis K-II), et dans certains cas de la nature et du montant des recettes de l'associé (article 238 bis K-I).

Ainsi, lorsque les parts de la SDP sont détenues par des personnes physiques, par une entreprise exerçant une activité BNC ou par une entreprise BIC soumise au régime du micro, la quote-part de résultat revenant à l'associé est déterminée en fonction de l'activité et du montant des recettes de la SDP (article 238 bis K-II).

En revanche, lorsque les droits sociaux de la SDP sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole dont les résultats sont imposables de plein droit selon un régime réel d'imposition, ou d'une personne morale passible de l'IS, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables à l'associé, quelle que soit l'activité de la SDP, indépendamment du fait que cette activité soit accessoire ou non à celle de l'associé (art. 238 bis K-I, 1^{er} alinéa).

Enfin, le deuxième alinéa du I de l'article 238 bis K prévoit un dispositif anti-abus dans le cas où les droits sociaux de la SDP cible sont inscrits à l'actif d'une entreprise agricole qui ne relève pas de plein droit d'un régime réel d'imposition, ou d'une société de personnes patrimoniale. Dans ces deux cas, la part de bénéfice de la SDP cible est déterminée selon les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés, sauf exception³.

L'application de ces règles aboutit ainsi dans certains cas à liquider le résultat de la SDP à plusieurs reprises lorsque les associés relèvent de régimes fiscaux différents (exemple d'une SDP BNC ayant pour associé un associé personne physique et une société soumise à l'IS).

³ Ce dispositif anti-abus mis en place en 1991 avait pour objet d'éviter de contourner les règles du I du 238 bis K au moyen de SDP « écrans » bénéficiant de règles d'assiette plus favorables que celles normalement applicables aux entreprises associées. Il ne s'applique pas lorsque la SDP est en mesure de démontrer que l'associé de la SDP patrimoniale est une personne mentionnée au II de l'article 238 bis K (personnes physiques, BNC).

Par ailleurs, lorsqu'une SDP exerce concomitamment plusieurs activités professionnelles, les mécanismes d'« attractivité fiscale » prévus par les articles 155 et 75 s'appliquent. Ainsi :

- une activité BA ou BNC exercée dans le prolongement direct d'une activité BIC relève des règles BIC (art. 155) ;
- une activité BIC ou BNC réputée accessoire (ie générant des recettes inférieures à 30 % des recettes globales et à 50.000 €) à une activité BA peut relever sur option des règles BA. (art. 75) ;
- en revanche, une activité BIC ou BA directement liée à une activité BNC et exercée dans son prolongement n'est en principe pas rattachée par la loi à la catégorie des BNC. Toutefois, la doctrine administrative prévoit cette possibilité sous certaines conditions (DB 5 G 1112, n°10 et BOI 5-E-3-04).

Enfin, s'agissant des SDP exerçant à la fois une activité professionnelle et patrimoniale (i.e générant des revenus mobiliers et/ou immobiliers), les revenus patrimoniaux sont imposés selon les modalités suivantes :

- Pour les SDP exerçant une activité BIC/BA, l'inscription d'un actif mobilier ou immobilier au bilan de la SDP entraîne, conformément à l'article 38 et à la jurisprudence constante du Conseil d'Etat, l'inclusion des revenus correspondant dans les revenus professionnels (« théorie du bilan »). Corrélativement, les charges afférentes à cet actif sont déductibles du résultat professionnel.
- Pour les SDP exerçant une activité BNC, seuls les revenus et les charges issus des actifs ayant un lien étroit avec l'activité peuvent être retenus dans le résultat professionnel⁴ ;

➤ Réforme envisagée :

Dans le but de tendre vers une plus grande transparence des SDP, les règles exposées ci-dessous visent à clarifier :

- d'une part les modalités de rattachement des différentes catégories fiscales de revenus au sein de la SDP, lorsque celle-ci exerce des activités de nature différentes (professionnelles et/ ou patrimoniale),
- d'autre part, au niveau de l'associé, la détermination des règles d'imposition de la quote-part des résultats selon la nature de l'associé, c'est-à-dire la refonte des dispositions de l'article 238 bis K, avec la prise en compte des situations de détention d'une SDP par une autre SDP.

i. Nature fiscale des revenus professionnels et patrimoniaux réalisés par une même SDP :

Les règles de rattachement des revenus professionnels les uns aux autres (articles 75 et 155 du CGI, et DB 5 G 1112) seraient maintenues pour les activités de nature différente exercées au sein de la même SDP. La règle doctrinale relative à l'attraction de revenus BIC ou BA dans le BNC pourrait à cette occasion être légalisée, par exemple en complément de l'article 92 définissant les BNC.

Par ailleurs, lorsqu'une même SDP exerce à la fois une activité professionnelle et une activité patrimoniale⁵, il convient de distinguer d'une part les activités BIC/ BA et d'autre part les activités BNC.

Pour les activités BIC/ BA, la théorie du bilan, qui découle de l'application de l'article 38 par le Conseil d'Etat dans sa jurisprudence (cf. notamment CE 24-05-1967, n°65436) au terme de laquelle l'inscription à l'actif d'un bien permet d'inclure dans le bénéfice net (BIC ou BA) l'ensemble des produits et charges afférents à ce bien, même s'il n'est pas utilisé pour les besoins de l'exploitation, cesserait de s'appliquer au sein de la SDP.

Désormais, ne devraient relever des catégories des BIC ou BA que les actifs affectés à l'exploitation, qu'ils soient nécessaires à celle-ci ou non, ainsi que les produits et charges y afférents. En cas de coexistence au sein de la SDP d'une activité professionnelle relevant des BIC ou des BA et d'une activité patrimoniale, deux secteurs distincts devaient être identifiés, l'un afférent à l'activité professionnelle et regroupant les actifs, produits et charges ayant trait à cette activité, et l'autre afférent à l'activité patrimoniale. Les biens dont l'utilisation serait « mixte » au cours d'un exercice pourraient être répartis entre les deux secteurs selon des clés ad hoc (par exemple superficies dans le cas des immeubles, ou prorata temporis pour les changements d'affectation en cours d'exercice).

Il est précisé que les activités générant des revenus de nature patrimoniale, mais concourant à l'activité économique professionnelle BIC ou BA, pourraient être incluses, ainsi que les produits et charges y afférents, dans le secteur professionnel : par exemple portefeuille des titres des filiales du groupe économique, ou immeubles loués à des filiales du groupe économique (par opposition aux immeubles de placements loués à des tiers au groupe économique).

⁴ cf définition des actifs professionnels BNC par nature et par destination (DB 5 G 1112, n°10 et BOI 5-E-3-04).

⁵ L'activité patrimoniale est une activité générant des revenus relevant par nature des RF/PVI ou des RCM/PVM.

Il serait en outre envisageable de prévoir par simplification que lorsque l'activité patrimoniale n'est qu'accessoire par rapport à l'activité professionnelle, elle puisse être incluse dans le secteur professionnel. Cette qualification d'accessoire serait déterminée par comparaison de l'importance des revenus de source professionnelle et des revenus de source patrimoniale : lorsque les revenus patrimoniaux représentent 5 % ou plus de l'ensemble des revenus, un secteur patrimonial devrait systématiquement être identifié ; en deçà, aucun secteur patrimonial ne serait obligatoirement distingué, étant précisé que l'identification d'un secteur patrimonial serait dans ce cas purement facultative.

Ce seuil de 5 % devrait en outre être appliqué de manière à éviter les effets de fluctuations annuelles : un dépassement de cette proportion de 5 % pourrait ainsi être autorisé au titre de deux exercices, sous réserve de ne pas dépasser un deuxième seuil de 10 % (apprécié selon les mêmes modalités revenus patrimoniaux/ensemble des revenus). En effet, lorsque les produits de nature patrimoniale représentent 10 % ou plus de l'ensemble des produits, il n'est pas concevable que l'activité patrimoniale puisse être qualifiée de professionnelle : dans ce cas, un secteur patrimonial devrait être identifié dès l'exercice au cours duquel ce seuil de 10 % est dépassé. Corrélativement, il serait possible de revenir à un seul secteur professionnel lorsque l'activité patrimoniale vient à ne représenter, au titre de deux exercices consécutifs, que moins de 5 % de l'ensemble de l'activité (selon la comparaison des produits bruts).

Cet aménagement permettrait ainsi de restaurer une certaine cohérence entre la nature des activités exercées et leur régime fiscal, tout en demeurant relativement simple : le ratio revenus patrimoniaux/ensemble des revenus serait calculé au titre de chaque exercice, et les règles permettant le passage d'un secteur à un autre seraient clarifiées (par exemple quelle est la base amortissable d'un bien du secteur professionnel qui était auparavant affecté à un usage patrimonial ?).

En outre, cette règle permettrait de rapprocher considérablement les régimes BIC et BA du régime BNC (cf. ci-dessous).

Précision en ce qui concerne les plus-values : les plus-values posent une difficulté particulière, puisqu'elles peuvent influencer le résultat d'un exercice dans une proportion sans mesure avec celle des revenus « courants » ; en outre, le régime fiscal de certaines plus-values impose une taxation dès leur réalisation (plus-values immobilières des particuliers), alors même que, en cours d'exercice, il n'est pas possible de déterminer le ratio revenus patrimoniaux/ revenus globaux. Pour cette raison, il pourrait être envisagé, d'une part que les ratios mentionnés ci-dessus (et les seuils de 5 % ou 10 %) soient déterminés sans tenir compte des produits exceptionnels que constituent les plus-values, et d'autre part de déterminer le régime fiscal de ces dernières selon l'affectation (professionnelle et/ ou patrimoniale) du bien cédé à la date de la cession.

Ce principe devrait être assorti d'une règle anti-abus visant à préserver l'imposition des plus-values acquises au titre des affectations successives du bien, afin d'éviter que juste avant sa cession, le bien reçoive une affectation permettant l'optimisation du régime fiscal de la PV de cession.

En ce qui concerne les activités BNC, en revanche, les règles applicables aux SDP exerçant une activité professionnelle BNC concomitamment à une activité patrimoniale ne seraient pas modifiées (étant rappelé qu'il n'existe pas pour ces activités de théorie du bilan) et dépendraient comme actuellement de la nature professionnelle ou non des actifs concernés (cf DB 5 G-2112 § 5 et suiv.). Ainsi, une SDP exerçant à titre principal une activité BNC sera réputée exercer une activité patrimoniale en ce qui concerne le placement de sa trésorerie, sauf si cette activité est indissociable de son activité professionnelle⁶ (cf. CE 04/02/1987, n°44965, 8^e et 7^e s.-s.).

Afin d'aligner les règles BNC sur les règles BIC et BA, il serait toutefois envisageable de prévoir une règle similaire à celle exposée ci-dessus pour les activités patrimoniales exercées de manière accessoire à l'activité professionnelle.

Précision en cas de coexistence de revenus patrimoniaux et de revenus professionnels de nature différente : le seuil de 5 % s'appliquera en proportion des revenus globaux, et si la proportion de revenus patrimoniaux est inférieure à ce seuil de 5 %, le rattachement des revenus patrimoniaux pourrait être effectué à la catégorie choisie par le contribuable.

Précision en ce qui concerne l'application de ces règles aux SDP françaises exerçant une partie de leur activité à l'étranger ou aux SDP étrangères : ces règles de rattachement ou non des revenus patrimoniaux à des revenus professionnels auraient vocation à n'être appliquées qu'en tenant compte des seules activités exercées sur le territoire français, à l'exclusion des activités exercées à l'étranger et constituant sur place un établissement stable.

⁶ Cas des recettes issues du placement des sommes des clients reçues en dépôts dans l'exercice de la profession BNC sont des recettes professionnelles BNC. En revanche, le simple placement de la trésorerie ne peut considéré comme l'accessoire de l'activité professionnelle.

Synthèse : modalités de détermination de la catégorie de revenus applicable à une SDP

Revenus industriels et commerciaux (art. 34 et 35)	Revenus agricoles (art. 63)	Revenus non commerciaux (art. 92)	Revenus patrimoniaux (revenus d'actifs non affectés à une exploitation professionnelle BIC, BA ou BNC)	Catégorie fiscale
X	X			BIC si application de l'art. 155 BA si application de l'art. 75 A défaut, BIC et BA
X		X		BIC si application de l'art. 155 BNC si application de la règle 5 G1112 (légalisée) A défaut, BIC et BNC
X			X	BIC si revenus patrimoniaux < 5% des revenus globaux (sauf dépassement temporaire) A défaut BIC et secteur patrimonial
	X	X		BA si application de l'art. 75 BNC si application de la règle 5 G1112 (légalisée) A défaut, BA et BNC
	X		X	BA si revenus patrimoniaux < 5% des revenus globaux (sauf dépassement temporaire) A défaut BA et secteur patrimonial
		X	X	BNC si revenus patrimoniaux < 5% des revenus globaux (sauf dépassement temporaire) A défaut BNC et secteur patrimonial
X ou X ou X	X X X	 X X X	X X X X	Règles de rattachement des revenus professionnels entre eux : application des règles exposées ci-dessus, à défaut identification de catégories distinctes de revenus Revenus patrimoniaux : si < 5% des revenus globaux (sauf dépassement temporaire), rattachement à la catégorie choisie par la SDP ; si ≥ 5 % des revenus globaux, secteur patrimonial distinct.

NB : les plus-values seraient exclues des revenus pris en compte pour le seuil de 5%, et seraient imposables selon l'affectation passée du bien cédé à la date de la cession, en tenant compte des différents régimes fiscaux attachés aux PV acquises au cours des affectations successives.

ii. Règles d'imposition des quotes-parts de résultats revenant aux associés (hors SDP interposée)

Les principes exposés ci-dessus pour la détermination des catégories de revenus dont relèvent les revenus réalisés par les SDP seraient également appliqués au niveau des associés, moyennant la renonciation à l'application de la théorie du bilan chez ceux-ci lorsqu'il s'agit d'entreprises BIC ou BA.

Ainsi, les quotes-parts de résultat d'une SDP revenant à une entreprise associée qui exerce personnellement une ou plusieurs activités professionnelles BIC, BA ou BNC et/ ou une activité patrimoniale seraient traitées de la même manière :

- remontée des résultats de la SDP selon la nature qu'ils avaient au sein de celle-ci en application des règles exposées au i. ci-avant ;

- puis application au niveau de cette entreprise des mêmes règles de rattachement des activités les unes aux autres, en tenant compte à la fois des activités personnelles de l'associé et de sa quote-part dans la SDP.

Demeureraient les règles applicables actuellement dans les cas suivants :

- l'associé est soumis à l'impôt sur les sociétés : dans ce cas, la quote-part lui revenant est elle aussi déterminée selon les règles propres à cet impôt et agrégée aux résultats IS, quelle que soit l'activité de la SDP ;

- l'associé est une entreprise BA et relève d'un régime forfaitaire ou d'un régime réel simplifié sur option : la règle actuelle consistant à imposer à l'impôt sur les sociétés la quote-part de résultat lui revenant (cf. 2^e alinéa du II de l'article 238 bis K) serait maintenue, en tant que dispositif anti-abus.

Du point de vue législatif, les principes actuellement édictés à l'article 238 bis K seraient ainsi modifiés lorsque l'associé de la SDP est une entreprise BIC ou BA, mais préservés en ce qui concerne les associés relevant d'autres catégories de l'impôt sur le revenu, ou relevant de l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, désormais, même en cas d'inscription des parts de la SDP à l'actif d'un bilan BIC ou BA, les quotes-parts de résultats correspondantes seraient imposées chez l'associé en fonction de leur catégorie dans la SDP.

Plus généralement, la suppression de la théorie du bilan au sein de la SDP et chez les associés de SDP devrait en toute cohérence impliquer l'abandon de la théorie du bilan chez toutes les entreprises individuelles BIC ou BA.

Par ailleurs, chez les associés de SDP, les règles de « tunnelisation » des déficits catégoriels BIC et BNC non professionnels et de cantonnement des déficits BA prévues par l'article 156 ne seraient ainsi plus mises en échec par la théorie du bilan, même lorsque l'activité est exercée au travers d'une SDP.

Précision en ce qui concerne les plus-values : lorsque les plus-values relèvent de l'impôt sur les sociétés, soit parce que l'associé est soumis à cet impôt, soit en application de la règle anti-abus lorsque l'associé est un BA forfaitaire ou au RSI sur option, il n'y aura pas lieu de tenir compte de l'affectation passée des biens cédés. Lorsqu'elles ne relèveront pas de l'impôt sur les sociétés, la règle exposée au i. ci-avant sera appliquée.

Synthèse : modalités de détermination du régime fiscal applicable aux quotes-parts de résultat d'une SDP

Régime fiscal de l'associé	Revenus de la SDP	Mode de détermination de la QP de résultat de la SDP	Régime fiscal de la QP de résultat de la SDP
IS	Indifférent	IS	QP agrégée aux résultats IS
BIC	1. BIC 2. BNC ou BA 3. Patrimoniaux 4. BNC et/ ou BA et/ ou revenus patrimoniaux	BIC BNC ou BA Patrimoniaux Selon les règles exposées au i.	BIC BIC si application de l'art. 155 à la QP de la SDP, à défaut BNC ou BA BIC si rattachement possible (revenus patrimoniaux y compris QP de revenus de la SDP < 5 % des revenus globaux), secteur patrimonial distinct à défaut Application des règles de rattachement exposées au i. au BIC personnel de l'associé
BNC	Principes idem BIC	Principes idem BIC	Principes idem BIC
BA (sauf forfait ou RSI sur option)	Principes idem BIC	Principes idem BIC	Principes idem BIC
BA forfait ou RSI sur option	Indifférent	IS	QP imposée à l'IS au nom de la SDP

iii. Règles d'imposition des quotes-parts de résultats en cas d'interposition de SDP

Les principes actuellement édictés à l'article 238 bis K seraient pour l'essentiel préservés :

- En cas d'interposition d'une SDP (SDP « mère ») entre une SDP (SDP « filiale ») et les associés « finaux » (personnes physiques ou personnes morales hors SDP), le résultat de la SDP filiale devra être déterminé selon son activité propre, sauf dans l'hypothèse où cette activité peut être considérée comme accessoire (au sens des revenus patrimoniaux ci-dessus) ou rattachable (au sens des règles de rattachement des revenus professionnels) à l'activité de la SDP interposée, et cela y compris lorsque la SDP interposée exerce une activité BIC ou BA (abandon de la théorie du bilan) : cf. ci-dessus ii. sur le traitement des quotes-parts de SDP revenant à l'associé.

Dans le cas où les activités professionnelles exercées par la SDP interposée ne sont pas accessoires les unes des autres, il conviendra d'établir distinctement les résultats de chaque activité, qui fait l'objet d'un régime fiscal autonome chez les associés. A cet égard, les règles de limitation d'imputation sur le revenu global des déficits non professionnels édictées à l'article 156 du CGI s'appliqueront en appréciant la participation du contribuable à l'activité professionnelle dans chaque activité exercée⁷.

- Par ailleurs, en cas d'interposition d'une SDP patrimoniale entre une SDP et les associés finaux, le dispositif anti-abus prévu au deuxième alinéa du I de l'article 238 bis K pourrait être supprimé, dans la mesure où, compte tenu des règles de détermination des résultats en cas d'interposition de SDP, les revenus de chaque SDP conserveront leur nature jusqu'aux associés finaux, sous réserve des règles de rattachement des revenus professionnels et des revenus patrimoniaux exposées ci-avant.

Aménagements envisagés : art. 75, 92, 155 (règles de rattachement des revenus) et 238 bis K du CGI.

B. Fait générateur de l'imposition

Comme actuellement, le fait générateur sera fixé à la clôture de l'exercice de la SDP ; le résultat de la SDP sera ainsi considéré comme appréhendé par les associés à la date de clôture de l'exercice. Ceci sera applicable à tous les produits, sous réserve de règles spécifiques qui seront appliquées à certains revenus tels que les plus-values immobilières, imposables dès la réalisation de la plus-value lorsque celle-ci revient à des associés personnes physiques, ou de l'application des dispositions des articles 73 D et 93 B qui prévoient actuellement, respectivement en matière de BA et de BNC, une option pour le calcul d'un bénéfice intermédiaire en cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé en cours d'année.

L'unicité du fait générateur de l'imposition à la clôture de la SDP constitue une limitation au principe de la transparence, selon lequel les revenus pourraient être réputés acquis au fur et à mesure de leur réalisation, mais le maintien de cette unicité est cohérent avec le fait que la SDP conserve à l'issue de la réforme son statut de sujet fiscal soumis notamment à des obligations déclaratives. L'option inverse, à savoir la remontée des opérations de la SDP chez ses associés au fur et à mesure de leur réalisation serait contradictoire avec cette personnalité fiscale et en outre extrêmement complexe pour les entreprises en termes de gestion.

En revanche, les revenus de placements financiers appréhendés par les SDP exerçant une activité patrimoniale non accessoire à une activité professionnelle et dont les résultats ne sont pas rattachables à une activité professionnelle de l'associé seront réputés appréhendés par les associés le jour même où elles ont encaissé lesdits revenus⁸. Dans le cas d'un associé à l'IS, cette règle étant dérogoratoire au principe des créances acquises, ces revenus de placements financiers seront désormais fiscalement appréhendés dans les mêmes conditions que les dividendes lors de leur encaissement.

Enfin, lorsque la cession à titre onéreux de titres ou droits est réalisée par une société interposée (SDP ayant une activité patrimoniale), le gain net retiré de cette cession est imposé au nom de chacun des associés personnes physiques présents dans la société lors de cette cession (article 150-0 A I 1). Ainsi, un associé qui acquiert des parts d'une société civile de portefeuille en cours d'année n'est imposable à l'impôt sur le revenu au titre de cette année que sur les gains nets de cession réalisés par la société depuis l'acquisition de ses parts et à hauteur de ses droits dans la société au cours de cette période.

⁷ La réforme aura pour conséquence de modifier à la marge les modalités d'appréciation de la limitation d'imputation des déficits non professionnels (dans le cas par exemple d'une personne physique détenant en direct les parts d'une SDP BIC qui détient elle-même les parts d'une 2^{ème} SDP BA, dans laquelle elle ne s'implique pas professionnellement. Désormais, si l'activité BA n'est pas réputée l'accessoire de l'activité BIC, le résultat de la 2^{ème} SDP sera déterminée en fonction des règles BA, et l'imputation du déficit sera limitée au niveau du revenu global de l'associé en fonction des règles édictées en matière de déficit BA (article 156-I-1)).

⁸ La doctrine autorise actuellement les membres des SDP patrimoniales (gestion d'un patrimoine immobilier, d'un portefeuille de valeurs mobilières) à exercer l'option pour le prélèvement forfaitaire libératoire au titre des revenus de capitaux mobiliers (intérêts et dividendes) appréhendés via la SDP, lesquels sont donc réputés être appréhendés par l'associé le jour même où la SDP a encaissé lesdits revenus (DB 5 I-1222,n°3 et BOI 5-5-08 n° 19). Par ailleurs, d'une manière générale, les revenus de capitaux mobiliers appréhendés via une SDP, et cela quelle que soit la nature de son activité, sont réputés être appréhendés à mesure de leur encaissement par les associés non-résidents pour l'application de la retenue à la source sur les revenus de source française (art. 119 bis 2) et du prélèvement forfaitaire obligatoire sur les intérêts de source française payés hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif (125 A III).

II.2. Régimes d'imposition

Les régimes d'imposition sont définis du point de vue fiscal par des seuils de chiffre d'affaires ou de recettes annuelles. S'agissant de SDP transparentes, il convient de déterminer si le chiffre d'affaires de référence sera celui de la SDP ou celui de l'associé qui inclut une quote-part du chiffre d'affaires de la SDP.

Les régimes forfaitaires d'imposition (micro BIC, régime déclaratif spécial BNC et forfait BA) consistent à la fois en un régime déclaratif et en une modalité particulière d'assiette de l'impôt ; en revanche, les régimes réels (réel simplifié – RSI et réel normal – RN) se caractérisent seulement par des obligations déclaratives distinctes, sur la base de règles d'assiette quasiment identiques.

Pour cette raison, il convient d'examiner différemment les régimes forfaitaires, dont l'impact en termes d'imposition implique la prise en compte du sujet fiscal, qui est l'associé, plutôt que de la SDP, et les régimes réels, qui reposent sur des obligations déclaratives dont la SDP reste pleinement redevable (cf. partie V ci-dessous).

A. Régimes micro et du forfait agricole

Actuellement, le régime des micro-entreprises pour les activités commerciales (BIC) et le régime déclaratif spécial pour les activités non commerciales (BNC) ne sont pas applicables aux bénéficiaires réalisés par les associés de SDP. Par ailleurs, le régime du forfait agricole ne s'applique pas aux SDP à activité agricole, à l'exception des sociétés créées avant 1997 et des GAEC (cf. art. 69 D et 71).

Toutefois, lorsque l'associé exerce parallèlement en individuel, celui-ci peut bénéficier du régime micro ou du forfait au titre de cette dernière activité si le chiffre d'affaires, déterminé en tenant compte des recettes réalisées en individuel et, s'agissant du régime déclaratif spécial BNC et du forfait agricole, de celles provenant de la société, est inférieur aux limites requises.

Dès lors, le régime micro sera accordé aux associés de SDP dont les recettes, ajoutées à la quote-part des recettes de la SDP correspondant à leurs droits, sont inférieures aux limites prévues par la loi. L'imposition de la quote-part de résultat de la SDP revenant aux associés placés sous le régime micro sera alors effectuée en appliquant à la quote-part des recettes de la SDP l'abattement correspondant à l'activité de la SDP ou de l'associé.

Cette ouverture sera toutefois limitée à l'application du régime micro, et ne concernera pas le dispositif de versement forfaitaire libératoire fiscal mis en place à compter du 01/01/09 par l'article 1^{er} de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008. Il est en effet rappelé que pour l'application de ce dernier régime, il convient d'opter préalablement pour le régime micro-social (article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale). Ce régime suppose que le contribuable revête la qualité de travailleur indépendant du point de vue social, ce qui n'est pas nécessairement le cas pour des associés de SDP. En outre ce régime nécessiterait que l'associé détermine le chiffre d'affaires de la SDP au fur et à mesure de sa réalisation, afin de calculer l'assiette de ces versements sociaux et fiscaux, ce qui va au-delà de la méthode de détermination des résultats de la SDP au titre de l'exercice et de la taxation de quotes-parts de bénéficiaires chez les associés.

Il est précisé que le régime de la franchise TVA ne sera pas impacté dans la mesure où, en matière de TVA, la SDP est elle-même assujettie à l'impôt et qu'en conséquence, c'est à son niveau que les limites de chiffre d'affaires prévues à l'article 293 B doivent être appréciées.

S'agissant du régime micro-foncier : actuellement, le régime micro-foncier ne s'applique pas à l'associé de SDP sauf s'il perçoit, par ailleurs, d'autres revenus fonciers issus de la détention directe d'immeubles.

Pour l'appréciation de la limite d'application de ce régime, il est fait masse du revenu brut foncier annuel perçu directement ou indirectement (quote-part de revenu brut annuel des SDP dont les membres du foyer sont associés) par les membres du foyer fiscal.

Lorsqu'il ne perçoit pas d'autres revenus fonciers issus de la détention directe d'immeubles, l'associé de SDP porte directement la quote-part de revenu net correspondant à sa participation dans la SDP sur sa déclaration des revenus sans avoir à remplir de déclaration propre aux revenus fonciers.

Aménagements envisagés : art. 50-0, [69, 102 *ter* et 103] du CGI.

B. Régimes simplifiés ou normaux d'imposition

Les SDP devront continuer à déterminer leur résultat selon les règles d'un régime réel, simplifié ou normal. Il est rappelé que ces deux régimes comportent des règles d'assiette sensiblement identiques, le RSI permettant une simplification en termes d'obligations déclaratives. En revanche, ces régimes d'imposition n'impactent pas les associés, qui déclarent une quote-part de bénéficiaires de la SDP sans avoir à documenter cette quote-part de manière différente selon que la SDP bénéficie d'un régime réel simplifié ou normal d'imposition.

Par simplification, et en cohérence avec le maintien de la personnalité fiscale des SDP pour les besoins des obligations déclaratives, il est donc proposé de ne pas modifier la règle concernant l'application des régimes réels simplifié et normal d'imposition aux SDP.

II.3. Détermination du résultat : règles particulières concernant les produits

A. Règles de rattachement des produits pour les activités professionnelles (BIC, BNC, BA)

En matière commerciale ou agricole, s'applique en principe la règle des créances acquises et des dépenses engagées pour la détermination du résultat imposable. En revanche, en matière de bénéfices non commerciaux, sont en principe prises en compte les recettes encaissées, avec la possibilité pour les BNC imposés selon un régime réel d'opter pour le régime des créances acquises (art. 93 A). Cette option est actuellement ouverte aux SDP et produit dans ce cas ses effets sur tous les associés.

Il est proposé d'ouvrir la possibilité d'option pour les créances acquises de manière indépendante pour chaque associé, étant précisé que cette solution obligera la SDP à procéder à une double liquidation de son résultat lorsque deux associés au moins appliqueront chacun une règle différente.

B. Revenus fonciers

De façon générale, sont compris dans la catégorie des revenus fonciers, les revenus des propriétés bâties et non bâties de toute nature, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale.

NB : En cas d'exercice conjoint de plusieurs activités par une SDP dont l'une relève de la catégorie BIC ou BA, ce paragraphe concerne les seuls revenus fonciers générés par le secteur patrimonial de la SDP.

Lorsque ces propriétés sont détenues par des SDP :

- leurs associés sont personnellement soumis à l'impôt, selon leur propre régime d'imposition, pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société ;
- le régime d'imposition dépend de la qualité des associés (art. 238 bis K ; BOI 5 D 2-07, Fiche n°3. Sociétés, n^{os} s 16. et s.).
- les associés de SDP peuvent bénéficier de certains régimes spéciaux (Robien, Borloo, Besson, Périssol, Scellier, immeubles historiques, « Malraux ») dans les mêmes conditions que les propriétaires personnes physiques.
- il existe en outre des dispositifs spécifiques pour les investissements réalisés par les SDP et qui procurent un avantage à leurs associés personnes physiques (ex : Robien-SCPI et Scellier SCPI).

C. Revenus mobiliers

Les revenus mobiliers peuvent bénéficier de divers régimes d'imposition, qu'il s'agisse de dividendes ou de produits de placements à revenu fixe.

i. Dividendes appréhendés via la SDP par des associés personnes morales : régime des sociétés mères (CGI, art. 145 et 216)

Dans le cadre de la transparence, les dividendes reçus par la SDP et inclus dans le résultat appréhendé par les associés pourront bénéficier du régime des sociétés mères chez les associés relevant de l'impôt sur les sociétés (exonération corrélée à la réintégration au résultat imposable d'une quote-part pour frais et charges égale à 5 % du montant brut des dividendes exonérés). A cet égard, le montant des charges pris en compte pour le plafonnement de cette quote-part sera égal à la somme des charges exposées par l'associé et par la SDP, au prorata de sa participation.

Le régime s'appliquera sous réserve du respect des conditions posées à l'article 145 du CGI quant à la forme des titres détenus, le seuil de participation et la durée de détention, conditions qui devront dès lors être appréciées par transparence :

- le seuil de détention de 5 % sera déterminé, en ajoutant aux titres détenus directement par l'associé ceux détenus via la SDP en multipliant le taux de détention de l'associé dans la SDP par le taux de détention de celle-ci dans la filiale distributrice ;
- la durée de détention de deux ans sera appréciée en retenant la date la plus récente entre la date d'acquisition des titres de la SDP par l'associé et la date d'acquisition des titres de la filiale par la SDP.

Aménagement envisagés : art. 145 et 216.

ii Dividendes et produits de placements à revenu fixe appréhendés via une SDP:

Actuellement, les revenus mobiliers sont imposables en RCM avec option possible pour les prélèvements forfaitaires libératoires prévus pour les produits de placement à revenu fixe (article 125 A I) et les dividendes (article 117 quater).

- Dividendes et produits de placements à revenu fixe rattachés à l'activité professionnelle BIC, BA ou BNC de la SDP

Lorsque les dividendes et produits de placements à revenu fixe sont perçus par une SDP exerçant par ailleurs une activité non commerciale, industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, et qu'ils présentent un caractère accessoire aux revenus de l'activité professionnelle (cf II.1-A-i), ils seront compris dans la quote-part de résultat imposable à l'impôt sur le revenu en BIC, BA ou BNC au niveau de chaque associé déterminée dans les conditions prévues au II.1-A.

Ces revenus ne pourront donc plus être extournés extra-comptablement de ce résultat pour être imposés dans la catégorie des RCM comme le prévoit aujourd'hui la doctrine administrative en matière de BIC et BA.

Ainsi :

- si l'associé exerce une activité BIC, BA ou BNC et que sa quote-part de résultat est rattachable à son résultat professionnel en vertu des règles de rattachement, les revenus mobiliers seront compris dans son résultat professionnel.

- dans les autres cas, les revenus de capitaux mobiliers seront dorénavant exclusivement imposés dans la catégorie des BIC, BA ou BNC selon la nature de l'activité de la SDP.

- Dividendes et produits de placements à revenu fixe non-rattachés à l'activité professionnelle de la SDP

En raison de l'abandon de la théorie du bilan au niveau de la SDP et au niveau de l'associé entrepreneur individuel, lorsque la SDP exercera une activité strictement patrimoniale ou percevra des revenus mobiliers rattachés à son secteur patrimonial, chaque associé sera imposé sur sa quote-part de revenus mobiliers dans la catégorie des RCM, avec option possible pour les prélèvements forfaitaires libératoires prévus pour les produits de placement à revenu fixe (article 125 A I) et les dividendes (article 117 quater).

Aménagement envisagé : suppression de l'« extourne » prévue par la doctrine administrative.

D. Produits tirés de la concession de licences d'exploitation de brevets (art. 39 terdecies et 219 I. a ter)

Les revenus tirés de la concession de licences d'exploitation de brevets peuvent bénéficier d'un taux réduit d'imposition, à l'impôt sur le revenu comme à l'impôt sur les sociétés (régime des plus-values à long terme). L'application de ce taux réduit est déjà possible pour les associés d'une SDP, pour la fraction de leur quote-part de résultat correspondant à ces produits.

Ce régime sera donc maintenu dans le cadre de la transparence.

II.4. Détermination du résultat : règles particulières concernant les charges

A. Principes

Les critères de déductibilité ne seront pas modifiés. Il convient de rappeler que la faculté de déduire fiscalement des charges dépend de la catégorie du revenu concerné et des règles prévues pour chacune de ces catégories (cf. notamment déduction limitée de charges en revenus fonciers et RCM et déduction de portée plus générale pour les revenus professionnels BIC, BNC et BA).

En matière commerciale (BIC), le critère de déduction relatif à l'intérêt de l'entreprise continuera à être apprécié au regard de **l'intérêt propre de la SDP**. En effet, en raison de la personnalité juridique et comptable dont dispose la SDP par rapport à ses associés, il n'est pas possible de confondre leur intérêts respectifs en permettant de déduire chez les associés des charges engagées par la SDP.

B. Rémunération de l'associé exploitant et du conjoint, cotisations sociales et primes d'assurances groupe

La réforme du régime fiscal des SDP n'appelle pas de modification de la règle selon laquelle c'est le bénéficiaire des SDP qui constitue la rémunération des associés, ce qui exclut donc la déduction du résultat des SDP de la rémunération éventuellement versée aux associés exploitants. Le montant de la rémunération allouée à chaque associé continuera d'être imposé entre ses mains, en l'ajoutant à la quote-part des résultats de la SDP lui revenant.

Par ailleurs, le salaire du conjoint sera déductible dans les conditions prévues à l'article 154. Les cotisations sociales et primes d'assurance groupe versées au titre de la protection sociale seront déductibles, comme actuellement, dans les conditions prévues à l'article 154 bis.

C. Charges financières

La limitation de la déduction des intérêts des comptes courants d'associés prévue par le 3° du 1 de l'article 39 du CGI sera applicable à la SDP.

La limitation de la déduction des charges financières dans les situations de sous-capitalisation (art. 212) sera appliquée sans modification, dans la mesure où les ratios mis en œuvre (ratios de bilan et de compte de résultat) ne peuvent être calculés qu'en fonction des données comptables propres à la SDP.

D. Régimes spécifiques concernant les salariés : intéressement et participation

En ce qui concerne la participation, il est rappelé que le bénéfice imposable de la SDP est déterminé de la même manière que pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire selon le résultat individuel de la société. Il n'est donc pas fait application de la transparence fiscale des SDP.

Par ailleurs, pour la détermination de la réserve spéciale de participation propre à chacun des associés des entreprises soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, le bénéfice net de ces associés est calculé sans tenir compte de la quote-part du résultat de ces entreprises qui leur revient, ni de l'impôt correspondant (article R.442-5, 2° du code du travail). Cette règle s'applique que la société de personnes soit soumise ou non à la participation. Toutefois, l'associé peut tenir compte par voie d'accord dérogatoire du résultat provenant d'une société de personnes pour le calcul de la participation, sous réserve du respect du principe d'équivalence des droits et des plafonds prévus à l'article L 442-6 du code du travail (Réponse ministérielle, n°32471 à M. Francis Geng, député, JO en date du 11 janvier 1988, p 125).

La participation étant en dehors du champ de la réforme proposée, ce traitement sera maintenu, ce qui est cohérent avec la possibilité pour une SDP d'être employeur à part entière et qui n'implique donc pas de transparence avec les associés.

Il en va de même en ce qui concerne l'intéressement, qui peut être déterminé par référence aux résultats d'une SDP : aucune modification ne sera donc apportée à ces régimes.

II.5. Détermination du résultat : règles particulières concernant les plus et moins-values

A. Plus-values immobilières appréhendées via une SDP par des associés personnes physiques

Lorsqu'une SDP procède à des cessions à titre onéreux, chacun des associés est personnellement imposé à l'impôt pour la part qui lui revient dans les bénéfices sociaux. Le régime d'imposition des plus-values réalisées par ces sociétés dépend des règles applicables pour la détermination du résultat imposable de cette société et selon la qualité des associés (cf II.1-A). Ainsi, seront soumises au régime des plus-values des particuliers les quotes-parts revenant à des associés personnes physiques correspondant à des plus-values de cessions réalisées par une SDP d'un immeuble appartenant à son secteur patrimonial. .

Comme actuellement, l'impôt sur le revenu afférent aux quotes-parts des associés présents à la date de la cession qui sont soumis au régime des plus-values des particuliers est déclaré et payé par la société cédante.

Les autres associés, soumis à l'impôt sur le revenu dans une autre catégorie ou à l'impôt sur les sociétés, continueront à être imposés dans les conditions habituelles, c'est-à-dire à la clôture de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue.

Associés résidents :

L'IR afférent aux quotes-parts des associés présents à la date de la cession et soumis au régime des PV des particuliers est déclaré et payé par la SDP cédante (16 % + 12,1 % pour les associés résidents).

Les autres associés, soumis à l'IR dans une autre catégorie ou à l'IS, sont imposés dans les conditions habituelles, c'est-à-dire à la clôture de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue.

Associés non résidents :

L'IR afférent à la PV dû par les associés non résidents ou dont le siège social est situé hors de France est acquitté par la SDP cédante, selon les modalités prévues à l'article 244 bis A.

La SDP est tenue de désigner un représentant fiscal pour acquitter le prélèvement dû par l'ensemble des associés non-résidents (cédant assujéti à l'IR : 33,1/3 % ramené à 16 % pour les particuliers résidents EEE, sauf Liechtenstein).

Si elles ont leur siège hors de France, les SDP dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés n'ont pas la qualité de résidents de France. Leurs associés non-résidents de France sont imposables dans les conditions prévues à l'article 244 bis A, en fonction de leur qualité.

Compte tenu de ces précisions, le régime actuel d'imposition des plus-values immobilières, lequel permet d'ores et déjà de tenir compte, par transparence, de la qualité des associés (articles 150 U, 200 B, 238 bis K et 244 bis A), ne sera pas modifié.

Pour des raisons pratiques destinées à simplifier la gestion de l'impôt par le notaire, lequel est désormais chargé de l'établissement de la déclaration et du paiement de l'impôt pour le compte du vendeur lors de la publicité foncière, la prise en compte de la qualité des associés de la SDP cédante s'effectuera dans la limite d'un seul niveau d'interposition (« transparence maîtrisée »).

B. Plus-values mobilières appréhendées via une SDP par une personne physique

Les gains de cession à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux appartenant au secteur patrimonial d'une SDP (cf II.1-A) ou réalisés par une SDP patrimoniale seront soumis au régime prévu à l'article 150-0 A au nom de l'associé à concurrence des droits qu'il détient dans la société au jour de la cession avec les membres de son foyer fiscal.

Les gains appréhendés par l'intermédiaire de la SDP bénéficieront, comme actuellement, de l'abattement pour durée de détention des titres prévu aux articles 150-D bis et 150-0 D ter.

Toutefois, la durée de détention des titres sera appréciée en retenant la date la plus récente entre la date d'acquisition des titres de la SDP par l'associé et la date d'acquisition des titres concernés par la SDP (à l'instar de ce qui serait prévu pour le calcul de la durée de détention dans le cadre du régime mère-fille).

Aménagements envisagés : art. 150-0 D bis V 1° et 1 50-0 D ter II 1°.

C. Plus-values appréhendées via une SDP par des associés personnes moralesi. Plus-values de cession d'immeubles imposables au taux réduit de 19 % (art. 210 E)

Actuellement, seules les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent prétendre au taux réduit prévu par l'article 210 E.

Ce dispositif sera ouvert aux cessions réalisées par les SDP, à raison de la quote-part de plus-value revenant aux associés soumis à l'impôt sur les sociétés.

Aménagement envisagé : art. 210 E du CGI.

ii. Plus-values de cession de titres de participation (art. 219)

Lorsque l'associé relève de l'impôt sur les sociétés, les plus-values de cession de titres de participation par la SDP pourront bénéficier de l'exonération ou du taux réduit prévu par l'article 219, si les conditions d'application sont, par transparence, remplies par l'associé.

La qualification de titres de participation sera notamment appréciée en multipliant les taux de détention successifs et en retenant la date d'acquisition la plus récente entre la date d'acquisition des titres de la SDP par l'associé et la date d'acquisition des titres de la filiale par la SDP, de manière identique à ce qui est proposé pour l'application par transparence du régime des sociétés mères.

Aménagement envisagé : art. 219 du CGI.

D. Plus-values appréhendées via une SDP et soumises au régime d'imposition des plus-values professionnelles à l'impôt sur le revenui. Régime des plus-values à long terme

S'agissant de l'impôt sur le revenu, la durée de détention de deux ans pour admettre une plus-value au régime du long terme sera appréciée par transparence.

Ainsi, une cession d'immobilisation sera éligible au long terme si le bien a été détenu durant au moins deux ans par la SDP et si l'associé détient les parts de la SDP depuis au moins deux ans, la durée de détention de

deux ans étant ainsi appréciée de la même manière que pour les titres éligibles au régime des sociétés mères (cf. ci-dessus).

ii. Exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises (CGI, art. 151 septies)

Actuellement, lorsqu'un associé d'une SDP réalise une plus-value dans le cadre de son entreprise individuelle, le plafond d'éligibilité à l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI est apprécié en tenant compte des recettes de l'entreprise individuelle, mais aussi des recettes réalisées par la SDP au prorata des droits détenus dans la SDP par l'associé.

En revanche, lorsqu'une SDP réalise une plus-value, seules les recettes de la SDP sont prises en compte pour apprécier le plafond d'éligibilité à l'exonération.

Cette dernière règle sera modifiée. Le plafond sera apprécié au niveau de chaque associé, en tenant compte des recettes réalisées par la SDP au prorata des droits détenus dans la SDP par l'associé et, si l'associé exerce une autre activité, des recettes réalisées au sein de cette autre activité.

III La liquidation de l'impôt

III.1. Impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés

Les résultats provenant de la SDP sont agrégés, s'agissant des associés personnes physiques, au revenu catégoriel correspondant ou, s'agissant des associés personnes morales, au résultat fiscal imposable à l'impôt sur les sociétés.

Pour les associés personnes physiques, les règles de limitation d'imputation des déficits non professionnels BIC/BNC prévus au 1° bis et au 2° de l'article 156- I du CGI continueront à s'appliquer (cf. point II.A.ii ci-dessus).

III.2. Imputations des retenues à la source et crédits d'impôt

Les règles prévues à l'article 199 ter continueront à s'appliquer par transparence : les associés, étant les contribuables réels, doivent être titulaires du droit d'imputer sur l'impôt assis sur leur quote-part de résultat de la SDP les éventuelles retenues à la source et crédits d'impôt attachés aux revenus versés ou perçus par la SDP.

A cet égard, la suppression de la doctrine administrative autorisant l'« extourne » extra-comptable, des résultats d'une SDP exerçant une activité BIC ou BA⁹ des revenus mobiliers pour permettre leur imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des RCM, sera sans incidence sur la capacité des associés personnes physiques à imputer les crédits d'impôt attachés à ces revenus. Ces crédits d'impôt devront en effet pouvoir s'imputer sur l'impôt dû sur les revenus professionnels (BIC ou BA).

Le montant de crédit d'impôt à imputer sera toutefois limité au montant de l'impôt qui résulterait de l'imposition en France de ces seuls revenus (règle du butoir).

III.3. Crédits d'impôt réservés aux entreprises

Actuellement, la plupart des crédits d'impôt relatifs aux entreprises sont calculés et plafonnés au niveau de la SDP. Ensuite, ils sont transférés aux associés personnes morales ou personnes physiques au prorata de leurs droits dans la SDP. S'agissant des personnes physiques, seules celles exerçant leur activité professionnelle dans le cadre de la SDP peuvent prétendre au crédit d'impôt. Les sommes transférées s'ajoutent, le cas échéant, au crédit d'impôt dont peut bénéficier l'associé au titre de ses activités exercées à titre individuel. Le plafond prévu pour le crédit d'impôt s'applique à la somme de ces crédits d'impôt.

Ces dispositions seront intégralement reprises.

En effet, il convient de tenir compte de la SDP en tant qu'opérateur économique et personne juridique et comptable distincte de ses associés, ce qui justifie de tenir compte à son niveau de règles de plafonnement qui prennent en compte des critères économiques reflétés dans la comptabilité propre de la SDP (chiffre d'affaires, dépenses de certaines natures...).

Par ailleurs, l'absence de plafonnement des crédits d'impôt au niveau des SDP aboutirait à désavantager très nettement les structures soumises à l'impôt sur les sociétés, car l'appréciation des plafonds au niveau des seuls associés reviendrait à appliquer à la SDP la somme des plafonds applicables à chaque associé.

⁹ Ces dispositions s'appliqueront *mutatis mutandis* aux SDP exerçant une activité BNC sur les placements financiers découlant de l'exercice de la profession (cas par exemple des notaires ou avocats, à raison du placement temporaire des fonds détenus en dépôt pour le compte des clients).

III.4. Réductions d'impôt et crédits d'impôt réservés aux personnes physiques

Les réductions et crédits d'impôt réservés aux personnes physiques ne s'appliquent pas par nature aux SDP. Ainsi, les dépenses qui sont engagées par une telle société ne peuvent ouvrir droit aux réductions et crédits d'impôt au bénéfice de l'associé.

Cela étant, la circonstance qu'un bien appartienne à une SDP ne fait pas systématiquement obstacle à ce qu'un associé puisse, le cas échéant, bénéficier d'un avantage fiscal attaché à la nature de ce bien, dès lors qu'il a effectivement supporté la dépense ouvrant droit à cet avantage (pour illustration, voir BOI 5 B-26-05, n° 7 pour le crédit d'impôt sur le revenu pour dépenses d'équipements de l'habitation principale prévu à l'article 200 *quater*. Il en va de même pour le crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt d'acquisition ou de construction de l'habitation principale prévu à l'article 200 *quaterdecies*).

Instituer un principe de transparence se heurte en pratique à des difficultés de transposition des régimes prévus pour les personnes physiques; par exemple, pour les réductions d'impôt « Madelin », FCPI et FIP, qui prévoient un engagement de conservation des titres pendant cinq ans, l'engagement devrait s'apprécier, d'une part, au niveau de la société, alors même que tous les associés ne seraient pas concernés (exemple : associés soumis à l'IS ou associés personnes physiques ne souhaitant pas prendre cet engagement) et, d'autre part, au niveau de chacun des associés pour éviter d'éventuels abus.

Ainsi il semble préférable de prévoir au cas par cas la transposition des réductions et crédits d'impôt afin d'adapter les régimes en cause à l'existence d'une société interposée.

IV. Adaptation de certains régimes spécifiques

La transparence des sociétés de personnes pourrait également avoir un impact sur certains dispositifs fiscaux spécifiques en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.

Cela étant, s'agissant de dispositifs de droit interne, il n'existe pas de difficulté particulière d'application du régime actuel des sociétés de personnes. Il convient donc de préserver autant que possible ce régime, sous réserve de sa mise en cohérence avec la disparition d'une partie de la personnalité fiscale des SDP.

IV.1. Dispositifs fiscaux ouverts aux seules sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

Un certain nombre de dispositifs fiscaux sont ouverts aux seules sociétés placées dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, ce qui implique que les SDP en sont exclues, y compris lorsqu'elles sont entièrement détenues par des associés eux-mêmes passibles de l'IS.

Les deux principaux dispositifs sont le régime spécial des fusions (articles 210 A et suivants) et le régime de groupe (articles 223 A et suivants).

A. Régime spécial des fusions

Aux termes de l'article 210 C, le régime spécial des fusions n'est ouvert qu'aux opérations entre sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, ce qui exclut les SDP qui n'auraient pas opté pour leur assujettissement à l'IS.

Ce critère d'éligibilité au régime spécial des fusions ne sera pas modifié, étant rappelé qu'il est admis qu'une SDP puisse opter pour l'IS précisément en vue d'appliquer le régime spécial des fusions.

B. Régime de groupe

L'article 223 A prévoit que ne peuvent être membres d'un groupe que les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. De ce fait, une SDP n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'IS ne peut être membre d'un groupe ; en outre, les filiales que détiendrait une SDP ne peuvent pas non plus former de groupe avec les sociétés associées de la SDP.

Il est rappelé que l'intégration d'une SDP est d'ores et déjà possible, si elle opte pour son assujettissement à l'IS. En outre, il peut être utile pour certains groupes de disposer d'une SDP interposée entre plusieurs sociétés IS. En effet, cette interposition autorise la constitution de sous-groupes, étant rappelé qu'une société mère ne peut être détenue à 95 %, directement ou indirectement, par une autre société IS, sauf par l'intermédiaire d'une personne morale non soumise à l'IS (cf. 1^{er} alinéa de l'article 223 A). Enfin, en pratique, le résultat d'une SDP transparente détenue par une société membre d'un groupe est lui-même pris en compte pour la détermination du résultat de cette société et donc du résultat d'ensemble du groupe, du fait de la transparence.

Une évolution envisageable consisterait toutefois à admettre que les filiales soumises à l'impôt sur les sociétés détenues par une SDP elle-même détenue à 100 %¹⁰ par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés ne fasse pas obstacle à la formation d'un groupe entre la société mère et les sous-filiales.

Cette évolution impliquerait toutefois, d'une part de prévoir la neutralisation des opérations intra-groupes, afin que la taxation du résultat de la SDP n'aboutisse pas à des doubles impositions ou des doubles déductions, et d'autre part la disparition de la possibilité actuellement prévue de former des sous-groupes fiscaux en interposant, entre une mère et sa filiale, une SDP non soumise à l'impôt sur les sociétés¹¹.

IV.2. Application de régimes d'exonération visant soit les personnes morales à l'IS, soit les SDP

Lorsqu'une personne morale passible de l'IS bénéficie d'un régime particulier d'exonération, la question se pose de savoir si cette exonération doit également porter sur la quote-part de résultat issue d'une SDP transparente.

Symétriquement, la question se pose de savoir si l'exonération dont pourrait bénéficier une SDP au regard de certains critères prévus par la loi peut être appliquée chez un associé, personne morale ou personne physique, qui ne respecterait pas lui-même ces critères.

Sur la première problématique, le principe de transparence mis en œuvre dans la réforme implique d'inclure dans les résultats exonérés de l'associé la quote-part de résultat issue de la SDP qui se rattache à l'activité ou au secteur exonéré. En revanche, la quote-part de résultat d'une SDP qui n'aurait pas de lien avec l'activité ou le secteur exonéré de l'associé ne sera pas exonérée. Sur la deuxième problématique, il convient d'observer que si la SDP n'est plus un sujet fiscal, elle restera néanmoins une entité économique à part entière. Dès lors, si la SDP est éligible à un régime d'exonération particulier en raison de sa taille, de sa localisation ou de son activité, cette exonération a vocation à s'appliquer sur la quote-part qui est ensuite appréhendée par les associés, étant observé que ces modalités s'appliquent déjà pour certains dispositifs (exonération des entreprises nouvelles – art. 44 sexies, ou en ZFU – art. 44 octies par exemple).

IV.3. Réglementation européenne en matière d'aides d'Etat

Le régime fiscal applicable à des entreprises est susceptible d'exercer une influence sur la détermination du bénéficiaire potentiel d'une aide d'Etat au sens du Traité CE.

Ainsi, selon la Commission européenne, le bénéficiaire d'une aide d'Etat à l'impôt sur les bénéfices dans le cadre d'une société de personnes ou d'un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés n'est pas la structure elle-même mais les associés de la société de personnes ou les membres du groupement qui sont les redevables de l'impôt sur les bénéfices.

Au regard du régime fiscal actuel de transparence des sociétés de personnes qui a pour conséquence de rendre les associés de ces sociétés redevables de l'impôt sur les bénéfices et donc bénéficiaires potentiels d'aides d'Etat en matière d'impôt sur les bénéfices, la mise en œuvre d'un régime de transparence fiscale tel que décrit plus haut n'aura donc pas de conséquence.

IV.4 Qualification de PME au sens du droit communautaire

La qualification de PME au sens du droit communautaire (*cf annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008*) est indépendante du régime fiscal applicable aux entreprises concernées. Cette qualification procède uniquement de l'application de critères financiers et d'effectifs.

Dans ces conditions, l'application d'un régime fiscal de transparence pour les sociétés de personnes sera sans influence sur leur qualification ou non de PME au sens du droit communautaire.

IV.5. Appréciation de certains seuils et limites fiscaux non liés à la définition de la PME communautaire

Certains dispositifs fiscaux prévoient des seuils et limites généralement exprimés en effectif salarié ou en chiffre d'affaires, sans pour autant être directement liés à la définition de la PME communautaire (notamment, taux réduit d'IS des PME). Dès lors, ces seuils ne font pas application de l'agrégation des données au niveau du groupe économique, ce qui pose en retour la question du mode de calcul de ces seuils et limites pour les SDP transparentes fiscalement¹².

¹⁰ Dans la mesure où la SDP ne serait pas elle-même membre du groupe, le seul moyen de « sécuriser » la détention indirecte à 95 % des filiales par la mère est d'éviter toute « déperdition », étant rappelé que si le régime de groupe l'appréhension fiscale de 100 % des résultats des filiales pourtant détenues à 95 % ou moins (en cas de chaîne de détention indirecte), en revanche le régime des SDP n'autorise pas ce type de distorsion, sauf convention ad hoc entre les associés portée à la connaissance de l'administration (cf. DB 4 F-1221 n°13 et suivants).

¹¹ Sauf à admettre que le choix de maintenir ou non un sous-groupe est laissé aux entreprises, sur le modèle de ce qui a été prévu pour l'adaptation du régime de groupe à la jurisprudence « Papillon ».

¹² A l'exception du dispositif prévu pour les dirigeants d'entreprise partant à la retraite (article 150-0 D ter du CGI) : les conditions tenant à la taille de la sociétés sont appréciés, le cas échéant, par référence aux comptes consolidés de la société dont les titres sont cédés. Dans cette hypothèse, il est tenu compte des éléments économiques (effectif, chiffre d'affaires, total de bilan) des SDP membres du groupe au sens du code de commerce (cf. BOI 5 C-1-07 n°169).

Là encore, il convient d'observer que la transparence fiscale n'emporte pas nécessairement la transparence « économique ». Dès lors, les modalités d'appréciation des seuils et limites actuellement prévus ne seront pas modifiées.

IV.6 Appréciation du changement de régime fiscal

Le changement de régime fiscal s'apprécie au niveau de la société qui par exemple opte pour l'impôt sur les sociétés.

Il pourrait être apprécié également au niveau des associés de la SDP. Ainsi, à titre d'exemple, la cession de ses parts par un associé IS à un associé qui n'y est pas soumis entraînerait un changement partiel de régime fiscal. Cela étant, cette solution risquerait d'être complexe en termes de suivi, et il serait certainement préférable de s'en tenir à n'apprécier le changement de régime fiscal qu'au seul niveau de la SDP.

V. Les obligations déclaratives et l'exercice du contrôle fiscal

V.1. Rappel du principe retenu

La SDP conservera sa personnalité fiscale au regard des obligations déclaratives et de l'exercice du contrôle fiscal.

Par simplification, la mise en œuvre de la transparence des SDP sera effectuée sans modification des règles comptables, aux termes desquelles les SDP déterminent un bilan et un compte de résultat autonomes de ceux de leurs associés¹³, qui sont seulement titulaires d'une quote-part de résultat fiscal.

Il sera procédé, au niveau de la SDP, à plusieurs liquidations des résultats sociaux lorsque les associés relèvent de différents régimes fiscaux (cf. II.1-A). Ensuite sera calculée la quote-part de résultat en fonction des droits détenus dans la société par chaque associé et, éventuellement, des rémunérations perçues de la SDP par les associés exploitants. Certains éléments du revenu devront être individualisés, afin de leur appliquer les règles fiscales spécifiques au statut fiscal de l'associé (cf. ci-dessous), étant observé que plus il y aurait de régimes spécifiques à appliquer par transparence, plus la détermination du résultat fiscal serait complexe.

Cette solution conservera la pratique actuelle qui consiste à comprendre, extra-comptablement, dans le résultat fiscal de l'associé la quote-part de résultat lui revenant.

Aménagements envisagés : art. 238 bis K, art. 60 et 103 du CGI.

V.2. Obligations déclaratives

La société devra fournir tous les tableaux fiscaux et annexes nécessaires à la détermination des résultats fiscaux des associés. Elle devra donc fournir les éléments relatifs au résultat fiscal déterminé selon les règles applicables à son activité, mais aussi les différentes liquidations du résultat fiscal éventuellement effectuées en présence d'associés relevant de régimes différents.

En outre, les sociétés civiles de gestion de portefeuille (SCGP) qui ne perçoivent que des revenus de valeurs mobilières seront dorénavant, à l'instar des SCGP réalisant des cessions de valeurs mobilières, soumises à une obligation déclarative annuelle (compte de résultat et état de suivi des actifs).

Un aménagement des articles 53 A, 60 et 103 du CGI sera nécessaire, les SDP n'étant plus considérées comme des « contribuables », ni comme équivalentes à des entreprises individuelles.

V.3. Contrôle fiscal

Les modalités de contrôle des sociétés de personnes prévues à l'article L.53 du LPF ne seront pas modifiées. La SDP continuera donc de faire l'objet de vérifications de comptabilité au regard de ses obligations déclaratives.

Le contrôle sur demande prévu à l'article L.13 C du LPF continuera également d'être sollicité par le seul représentant de la SDP, le seuil de chiffre d'affaires restant apprécié au niveau de cette dernière.

Enfin, l'articulation entre le contrôle de la SDP et le contrôle de l'activité propre des associés ne sera pas non plus modifiée. Ainsi :

- soit le service vérifie le résultat de la société de personnes et en tire les conséquences sur le revenu de chaque associé, cette procédure ne remettant pas en cause, au regard des dispositions de l'article L.51 du LPF, la possibilité de contrôler les autres activités du contribuable le cas échéant ;

¹³ Lorsqu'elles sont soumises à cette obligation comptable. Tel n'est pas le cas actuellement des sociétés civiles de gestion de portefeuille qui ne réalisent pas de cessions de valeurs mobilières.

- soit le service contrôle les activités professionnelles du contribuable, hors sociétés de personnes. En pareil cas, l'administration limitera son contrôle au bon report de la quote-part de résultat provenant des bénéfices de cette dernière.

VI Les aspects internationaux

VI.1. La territorialité des sociétés de personnes – droit interne

Les aspects internationaux revêtent une importance particulière, compte tenu de l'existence de frottements fiscaux lors de l'imposition d'associés non résidents de sociétés de personnes françaises, ou d'associés résidents français de sociétés de personnes étrangères.

En effet, actuellement, la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 4 avril 1997, n° 144211, 9^{ème} et 8^{ème} s.-s., Sté Kingroup Inc.) confère aux SDP la pleine qualité de sujet fiscal, même si les associés restent redevables de l'impôt sur leur quote-part de bénéfice. Dès lors, les bénéfices sociaux retirés d'une activité exercée en France par une société de personnes sont imposables en France entre les mains des associés, même si certains d'entre eux sont des non-résidents. Cette analyse du régime des SDP n'étant pas partagée par de nombreux droits étrangers, des situations de double-imposition peuvent alors se présenter.

L'un des objectifs de la réforme est notamment l'élimination de ces frottements fiscaux, au moyen d'une transparence plus aboutie en droit interne des sociétés de personnes, qui se rapproche de la conception de la transparence en vigueur dans les autres Etats.

A. Principes mis en œuvre

Le principe d'ensemble de la réforme, à savoir ne plus considérer les SDP comme des sujets fiscaux à part entière, mais des sujets fiscaux seulement limités à la détermination d'un résultat et à des obligations déclaratives, sera également décliné à l'international.

Ce principe implique de ne plus imposer en France des flux d'origine étrangère qui transiteraient par une SDP française avant de bénéficier *in fine* à un associé étranger afin de ne tenir compte que des revenus objectivement rattachables à l'activité de la SDP française réputée constituer un ES en France de cet associé étranger.

Enfin, des problématiques spécifiques à la fiscalité internationale doivent toutefois être résolues : il s'agit de la notion d'établissement stable, qui fonde une grande partie des règles de territorialité, et qui doit être appliquée aux SDP, et du traitement que devra réserver le droit français aux SDP étrangères (SDPE).

Partant du principe de transparence des SDP, les règles de territorialité qui leur seront applicables seront déterminées eu égard à la qualité et à la situation de leurs associés, qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales, françaises ou étrangères. Ainsi, les résultats de la SDP seront soumis, soit à la règle de l'imposition des revenus mondiaux, lorsque l'associé est une personne physique située en France, soit à la règle de l'imposition des seuls résultats des établissements français, si l'associé est une personne morale française soumise à l'impôt sur les sociétés. Cela étant, une limite sera instituée en cas d'interposition de plusieurs SDP (étrangères ou non) à l'instar de ce qui est actuellement prévu au 2^{ème} alinéa du I de l'article 238 bis K, par application de règles d'assiette en fonction de l'activité de la société et du taux d'imposition le plus élevé, sauf à ce que l'associé révèle sa qualité de résident (comme l'ensemble des SDP en cause) dans un Etat ayant signé une convention avec la France, et bénéficie alors d'un régime plus favorable.

Il apparaît par conséquent que la SDP ne sera déterminante que pour la caractérisation d'un établissement stable (ES), ou non, en France. Pour cette raison, les tableaux de synthèse présentés ci-après distinguent les SDP « opérationnelles », c'est-à-dire les SDP au titre desquelles un établissement stable au sens de l'article 209-I pourrait être caractérisé, quelle que soit l'activité proprement dite (commerciale, non commerciale, ou agricole), des SDP « patrimoniales », qui exerceraient des activités purement patrimoniales, par exemple sociétés holdings ou foncières, activités qui ne caractérisent généralement pas un ES.

Il est de plus rappelé que si le droit interne ne met en œuvre cette notion d'ES que pour les règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés (article 209-I), le droit conventionnel en fait un usage beaucoup plus large, en s'appuyant sur la notion d'entreprise (article 5 du modèle de convention OCDE), qui inclurait aussi bien les activités relevant de l'IS que celles relevant de l'IR en catégorie des BIC, voire des BNC. La distinction entre SDP opérationnelles et SDP patrimoniales sera donc opérante à plusieurs titres.

Par ailleurs, s'agissant des formes sociales étrangères qui seront admises à un traitement similaire à celui des SDP françaises, le critère « principal » de reconnaissance d'une SDPE consistera, par analogie avec les précisions données dans le BOI 4-H-5-07 du 29 mars 2007, §11 et suivants, dans ses caractéristiques fiscales locales : les revenus de source française transitant par la SDPE doivent être fiscalement considérés comme des revenus de ses associés, tant dans l'Etat de situation de la SDPE que dans celui de ses associés. Ce principe devrait en effet permettre de résoudre la plupart des frottements fiscaux à l'international, les autres critères prévus dans le BOI précité pouvant être mis en œuvre pour l'application des dispositions conventionnelles.

Enfin, une mesure anti-abus serait introduite permettant de préserver le droit d'imposer en France, lorsque le revenu échappe à la France dans le cadre du nouveau régime fiscal des SDP, et que ce même revenu est ensuite imposé dans des conditions très favorables telles que celles décrites aux articles 238 A et 209 B, étant observé qu'il n'est en revanche pas question d'interdire à ce revenu de bénéficier, dans le chef d'un associé non résident, d'un régime favorable spécifique si le droit local le prévoit.

B. SDP ayant une activité opérationnelle (ou mixte)

Le tableau suivant présente, selon que la SDP est française ou étrangère, et selon que l'associé est ou non résident français ou à l'étranger et est une personne relevant de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, les résultats qui seront imposables en France en vertu du droit interne.

		SDP française	SDP étrangère
Associé en France	Relevant de l'impôt sur les sociétés	Bénéfices réalisés par la SDP, hors résultats des ES étrangers de la SDP le cas échéant (<i>règle : art. 209-I du CGI</i>)	Bénéfices réalisés par un ES français de la SDP en France ou hors de France et non rattachables à un ES étranger . (<i>règle : art. 209-I du CGI</i>)
	Relevant de l'impôt sur le revenu*	Bénéfices réalisés en France et à l'étranger (<i>règle : art. 4 A du CGI</i>)**	Bénéfices réalisés en France et à l'étranger (<i>règle : art. 4 A du CGI</i>)**
Associé à l'étranger* **	Relevant de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent*	Bénéfices réalisés en France par la SDP, dont l'activité opérationnelle est réputée constituer un ES français de l'associé, hors résultats des ES étrangers**** et à l'exclusion des revenus passifs non rattachables à l'ES français (revenus patrimoniaux non accessoires...)***** (<i>règle : art. 209-I du CGI</i>)	Bénéfices réalisés en France par la SDP, dont l'activité opérationnelle est réputée constituer un ES français de l'associé, hors résultats des ES et du siège étrangers et à l'exclusion des revenus passifs non rattachables à l'ES français***** (<i>règle : art. 209-I du CGI</i>)
	Relevant de l'impôt sur le revenu ou d'un impôt équivalent*	Bénéfices de source française**** (<i>règle : art. 164 B du CGI</i>)	Bénéfices de source française ou attribuables à un ES français de l'associé (<i>règle : art. 164 B du CGI</i>)

* La notion d'établissement n'est pas retenue en matière d'impôt sur le revenu ; toutefois, s'agissant d'activités opérationnelles, cette notion trouve à s'appliquer dans le cadre des conventions internationales.

** Disposition de droit interne qui s'applique bien sûr dans les limites prévues par les conventions fiscales entre la France et l'Etat de la source lorsque celles-ci s'appliquent (cf. partie VI.3). Les associés exerçant une activité dans une SDP qui dispose d'un ES à l'étranger sont réputés chacun y disposer d'une base fixe.

*** La règle de territorialité applicable est déterminée selon l'associé, puisque la SDP n'est plus un sujet fiscal en tant que tel. Toutefois, la caractérisation d'un établissement stable doit bien être effectuée au niveau de la SDP, l'activité opérationnelle de la SDP étant ainsi considérée comme un établissement français de l'associé. De même, si l'associé est une personne physique étrangère, seuls les revenus de source française inclus dans le résultat de la SDP doivent être imposés en France, par transparence. Les flux d'origine étrangère, qui transiteraient par une SDP française mais reviendraient *in fine* à un associé étranger, ne seront ainsi pas imposés en France. Ainsi, la théorie de l' « effet attractif du siège », selon laquelle l'existence d'une SDP française peut constituer à elle-seule une cause suffisante d'imposition en France, sera abandonnée. Ainsi, il n'y aura d'imposition en France que si le revenu, actif ou passif, est objectivement rattachable à un ES français.

**** L'application de la règle de territorialité de l'associé pour déterminer la quote-part de résultat de la SDP conduit à ne plus imposer en France systématiquement l'ensemble des résultats d'une SDP française, mais seulement les revenus de source française ou attribuables à un ES situé en France.

***** Sous réserve de l'imposition de certains revenus de source française en application des conventions internationales (ex : revenus immobiliers, plus-value sur participations substantielles ou actifs immobiliers, revenus de capitaux mobiliers et, le cas échéant, plus-values des titres de la SDP).

C. SDP sans activité opérationnelle (patrimoniaire)

Le tableau suivant présente, selon que la SDP est française ou étrangère, les résultats qui seront imposables en France selon les règles de droit interne : les principes sont identiques à ceux exposés ci-dessus.

Toutefois, compte tenu de l'activité de la SDP, il n'y aura en principe pas d'ES reconnu en France au titre de l'exercice de cette seule activité patrimoniale. L'imposition en France dépendra donc également de l'existence ou non d'un ES de l'associé en tant que tel, auquel les activités de la SDP pourront être rattachées.

		SDP française	SDP étrangère
Associé en France	Relevant de l'impôt sur les sociétés	- si les titres de la SDP sont inscrits au bilan de l'associé français : bénéfices réalisés en France par la SDP, y compris activités étrangères si elles ne constituent pas des ES à l'étranger ; - si les titres de la SDP sont inscrits au bilan d'un ES étranger de l'associé français : pas d'imposition en France*, (règle : art. 209-I du CGI)	- si les titres de la SDP sont inscrits au bilan de l'associé français : bénéfices réalisés en France par la SDP, y compris activités étrangères si elles ne constituent pas des ES à l'étranger ; - si les titres de la SDP sont inscrits au bilan d'un ES étranger de l'associé français : pas d'imposition en France*, (règle : art. 209-I, 244 bis A du CGI)
	Relevant de l'impôt sur le revenu	Bénéfices réalisés en France et à l'étranger (règle : art. 4 A du CGI)	Bénéfices réalisés en France et à l'étranger (règle : art. 4 A du CGI)
Associé à l'étranger	Relevant de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent	- si les titres de la SDP sont inscrits au bilan d'un ES français de l'associé étranger : bénéfices réalisés en France par la SDP, y compris activités étrangères si elles ne constituent pas des ES à l'étranger ; - si les titres de la SDP sont inscrits à un bilan étranger de l'associé : pas d'imposition en France* (règle : art. 209-I, 244 bis A du CGI)	- si les titres de la SDP sont inscrits au bilan d'un ES français de l'associé étranger : bénéfices réalisés en France par la SDP, y compris activités étrangères si elles ne constituent pas des ES à l'étranger ; - si les titres de la SDP sont inscrits à un bilan étranger de l'associé : pas d'imposition en France*, (règle : art. 209-I, 244 bis A du CGI)
	Relevant de l'impôt sur le revenu ou d'un impôt équivalent	Bénéfices de source française (règle : art. 164 B du CGI)	Bénéfices de source française (règle : art. 164 B du CGI)

sous réserve :

- (i) de certains revenus dont l'imposition est attribuée à la France en application des conventions internationales (ex : revenus immobiliers, plus-value sur participations substantielles ou actifs immobiliers, revenus de capitaux mobiliers et, le cas échéant, plus-values des titres de la SDP) ;
- (ii) de l'application, le cas échéant, des retenues à la source prévues par le droit interne français, sous réserve des conventions internationales.

D. Taxation en France de certains revenus de source française

Il est rappelé qu'une personne physique non résidente est imposable sur ses revenus de source française, sauf si une convention retire à la France le droit d'imposer : il s'agit notamment des revenus fonciers lorsque l'immeuble est situé en France, ou des revenus de capitaux mobiliers de source française.

Il en va de même en matière d'impôt sur les sociétés pour les revenus ou plus-values à caractère immobilier de source française, ce principe ayant fait l'objet d'une clarification dans le cadre de l'article 22 de la LFR pour 2009 (aménagement du I de l'article 209 suite à la jurisprudence Overseas).

i. revenus fonciers

Aux termes du a du I de l'article 164 B, sont considérés comme revenus de source française les revenus d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à ces immeubles. Ce sont les revenus provenant :

- de la location d'immeubles en France et de tous produits accessoires y afférents ;
- des droits immobiliers détenus par le contribuable, tels que les droits indivis, la nue-propiété, l'usufruit ou des droits mobiliers tels que les actions ou parts de sociétés immobilières, sous réserve de l'application des conventions internationales.

Ces revenus sont inclus dans la base de l'impôt sur le revenu dû en France par le non-résident.

Ces revenus sont déterminés, conformément aux dispositions de l'article 164 A, selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile en France.

ii. revenus mobiliers

Les revenus distribués par les sociétés françaises et les produits des placements à revenu fixe dont le débiteur est établi ou domicilié en France seront des revenus de source française au sens du b du I de l'article 164 B. Ces revenus et produits seront soumis à retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu (cf. B du VI.2.). En revanche, ne constitueront pas des revenus de source française les revenus de capitaux mobiliers de source étrangère placés en France, notamment par l'intermédiaire d'une SDP française.

iii. Plus-values immobilières

Le régime d'imposition actuel, qui permet de tenir compte de la qualité des associés de SDP, ne sera pas modifié.

Lorsqu'une SDP française cède un immeuble ou les titres d'une société à prépondérance immobilière telle que définie à l'article 244 bis A, la quote-part de la plus-value qui sera appréhendée par des associés non résidents sera, comme aujourd'hui, soumise au prélèvement du tiers, ou au taux de 16 %, prévu à l'article 244 bis A. Ce prélèvement sera, comme actuellement, libératoire de l'impôt sur le revenu, ou imputable sur l'IS et l'excédent restituable.

Lorsqu'une SDP étrangère cède un actif de cette nature, de même, la quote-part de la plus-value appréhendée par des associés non résidents devra en principe être soumise au prélèvement du tiers, étant souligné qu'actuellement le prélèvement est dû par la SDP étrangère sans considération de la nature de ses associés : une approche de transparence accrue tenant compte de la nature des associés des SDP étrangères pourrait être envisagée, sous réserve que l'identité de ceux-ci soit connue à la date de la cession pour permettre la liquidation du prélèvement, et dans la limite d'un seul niveau d'interposition de SDP (cf. dernier paragraphe du II-5 ci-dessus).

Lorsque les associés non-résidents cèdent des parts d'une SDP qualifiée de société à prépondérance immobilière au sens de l'article 244 bis A, le prélèvement devra également s'appliquer. Il en sera ainsi que la SDP soit française ou étrangère, étant rappelé que seules seraient concernées les sociétés détenant principalement des immeubles en France. La plus-value de cession des parts de la SDP soumise au prélèvement devrait de plus être déterminée en appliquant les principes issus de la jurisprudence du Conseil d'Etat Quemener.

En effet, le principe de l'application de la jurisprudence Quemener aux plus-values privées, et notamment aux plus-values immobilières, a été admis dans le cadre de réponses ministérielles (RM Gard n°66494 et RM Biancheri n°66675, JOAN du 31 janvier 2006).

Par ailleurs, les règles relatives à l'application du taux de 50 % lorsque le revenu revient à un associé situé dans un Etat ou territoire non coopératif, et les règles de calcul du prélèvement et de restitution du prélèvement pour les personnes morales introduites dans le cadre de la LFR 2009, ont également vocation à s'appliquer. Il convient toutefois de préciser que lorsque le prélèvement vise une plus-value réalisée par une SDP et que cette dernière acquitte cette imposition, il serait alors envisagé que le droit à imputation et/ ou restitution prévu en faveur des personnes morales soit accordé aux associés qui peuvent eux-mêmes, dans certains cas, être soumis en France à l'impôt sur les sociétés¹⁴, sous réserve bien entendu que ces associés soient eux-mêmes situés dans des Etats qui ne sont pas non-coopératifs au sens de l'article 238-0 A pour l'application du droit à restitution

¹⁴ Ce problème d'imputation/ restitution ne se pose pas pour les personnes physiques, le prélèvement de l'article 244 bis A étant pour elles libératoire de l'impôt sur le revenu).

iv. Plus-values mobilières

Les gains de cession ou de rachat de titres réalisés par des associés non-résidents par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs SDP françaises ou étrangères seront imposables en France, sous réserve des conventions internationales, lorsque l'associé ou l'actionnaire personne physique (avec sa famille) ou personne morale non résident a détenu, directement ou indirectement, y compris par l'intermédiaire d'une ou plusieurs SDP françaises ou étrangères, à un moment quelconque au cours des cinq dernières années, plus de 25 % des droits dans les bénéficiaires d'une société française à l'IS ou d'une SDP française ou étrangère exerçant principalement son activité en France.

Ces gains seront soumis au prélèvement de 18 % prévu à l'article 244 bis B¹⁵ à la date de l'enregistrement de l'acte, ou à défaut d'enregistrement, dans le mois suivant la cession. Le prélèvement sera acquitté sous la responsabilité d'un représentant désigné comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Le prélèvement sera libératoire de l'impôt sur le revenu. Il s'imputera, le cas échéant, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale ou l'organisme à raison du gain de cession au titre de l'année de sa réalisation. Dans la mesure où le montant du prélèvement excédera l'impôt dû, cet excédent sera restitué.

Ainsi, en application du principe de transparence, lorsqu'une SDP française ou étrangère cèdera des parts ou actions d'une société française, la quote-part des gains réalisés par les associés non-résidents détenant une participation substantielle dans la société dont les titres sont cédés sera soumise au prélèvement prévu à l'article 244 bis B. Bien que les titres soient cédés par la SDP, le redevable légal du prélèvement sera l'associé à qui il appartiendrait de désigner un représentant en France.

*NB : ces gains sont en outre désormais imposés au taux forfaitaire de 50 % et cela quel que soit le pourcentage de droits détenus dans les bénéficiaires de la société concernée, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un Etat ou territoire non coopératif (art. 22 de la LFR 2009)

E. Aménagements législatifs envisageables

Compte tenu de l'évolution du régime fiscal des SDP, un aménagement du I de l'article 209 sera mis en oeuvre pour assimiler les SDP, françaises ou étrangères, à l'ES de leurs associés non résidents (notion d'« entreprise exploitée en France »), ainsi que pour prévoir la taxation en France, sous réserve des conventions internationales, des revenus immobiliers (y compris plus-values) lorsque ceux-ci sont tirés d'immeubles situés en France, y compris en l'absence d'ES, ce qui vise en pratique les SDP patrimoniales (françaises ou étrangères).

En outre, il sera introduit une règle de territorialité consistant à rendre imposables en France les revenus qui, compte tenu d'une différence de qualification entre deux Etats, bénéficieraient indûment d'une double exonération.

Aménagements envisagés :

- en matière de taxation de profits et plus-values immobiliers : article 244 bis A, pour mettre en cohérence le régime des plus-values de cession réalisées par des non-résidents via des SDP françaises ou étrangères et pour prévoir l'attribution à des associés personnes morales d'une SDP du droit à imputation et/ ou restitution du montant du prélèvement correspondant à leurs droits dans la SDP ;

- en matière de taxation de revenus mobiliers et de plus-values mobilières : article 164 B I b et f et article 244 bis B pour prévoir notamment la suppression de l'imposition au titre des revenus de capitaux mobiliers de source étrangère placés en France « transitant » via une SDP française et pour rationaliser le régime d'imposition des plus-values de cession de parts réalisées par des associés non-résidents via des SDP.

VI.2. Retenues à la source et prélèvements français sur certains revenus

Lorsque des revenus sont réalisés en France par une SDP, française ou étrangère, et reviennent à un associé non résident, certains dispositifs de taxation, de retenue à la source ou de prélèvement devront être appliqués comme si cet associé non résident avait directement réalisé les opérations en France.

A. Résultats des établissements stables – retenue à la source de l'article 115 quinquies

Comme exposé ci-dessus, un associé non résident sera réputé détenir un ES en France lorsqu'il est associé d'une SDP, française ou non, pour la quote-part de résultat qui lui revient et qui correspond à un bénéfice imposable en France en application des dispositions de l'article 209-I.

¹⁵ Taux ramené à 1,67 %, lorsque les titres cédés constituent pour le cédant des titres de participation au sens de l'article 219 1 a quinquies et que la personne morale ou l'organisme est soumis à l'étranger à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés sans en être exonéré.

Dans cette hypothèse, la quote-part revenant aux associés qui sont des sociétés étrangères sera réputée distribuée au profit de leurs associés, conformément aux dispositions du 1 de l'article 115 quinquies, et sous réserve de l'application des conventions internationales.

La retenue à la source s'appliquera selon les mêmes modalités que celles actuellement prévues à l'article 115 quinquies, y compris l'exonération prévue au 3 de cet article, qui s'appliquera lorsque l'associé de la SDP est situé dans un Etat membre de l'Union européenne et y est passible de l'impôt sur les sociétés.

B. Retenue à la source et prélèvement obligatoire assis sur les revenus de capitaux mobiliers

i. Obligations émises avant le 1^{er} janvier 1987 et bons de caisse

Les revenus des obligations françaises émises avant le 1^{er} janvier 1987 et les bons de caisse¹⁶ émis par les sociétés françaises sont soumis à une retenue à la source prévue au 1 de l'article 119 bis. Cette retenue est prélevée directement par le débiteur des revenus concernés et s'applique donc quelle que soit la résidence fiscale du bénéficiaire de ces revenus.

Il s'ensuit que les associés non-résidents demeureront soumis à cette retenue à la source que ces revenus ou produits soient appréhendés via une SDP française ou étrangère.

ii. Revenus distribués par les sociétés françaises

La retenue à la source, prévue au 2 de l'article 119 bis, s'appliquera en pratique aux dividendes de filiales françaises versés à une SDP française et compris dans la quote-part de résultat de la SDP revenant à un associé non résident¹⁷. Le versement à la SDP sera donc assimilé au versement à l'associé, pour les besoins de la retenue à la source.

Corrélativement, la distribution « comptable » des résultats de la SDP ne sera pas considérée comme un produit distribué, afin d'éviter la double imposition des revenus en cause.

Par symétrie, s'agissant des SDP étrangères dont les associés sont résidents de France, ne seront qualifiés de revenus distribués que les produits issus de filiales des SDP inclus dans la quote-part de résultat revenant à ces associés, et non les produits distribués par les SDP elles-mêmes.

L'application de la retenue à la source impliquera également le recours au dispositif d'exonération prévu à l'article 119 ter, lorsque les conditions d'application de celui-ci sont satisfaites. L'attention est appelée sur le fait que ces conditions devront s'apprécier au moyen du taux de détention de la société étrangère dans la filiale distributrice, et non dans la SDP. Par ailleurs, le délai de détention de deux ans devra s'apprécier selon les mêmes modalités que celles prévues à l'article 145, à savoir en tenant compte de la plus récente des deux dates d'acquisition suivantes : date d'acquisition des parts de la SDP par l'associé, et date d'acquisition des titres de la filiale distributrice par la SDP.

Il est en outre précisé que le débiteur de la retenue à la source devra être comme aujourd'hui la SDP française elle-même, qui sera réputée distribuer les revenus lors de l'appréhension fiscale de la quote-part de résultat par l'associé étranger. La SDP devra donc elle-même liquider et acquitter la RAS pour le compte de ses associés (art. 79-4 de l'annexe II), et conservera à ce titre une personnalité fiscale.

iii. Prélèvements applicables sur les produits de placement à revenu fixe de source française versés à des non-résidents

Ce prélèvement n'est désormais applicable qu'aux revenus et produits de placement à revenu fixe dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés hors de France, dans un Etat ou territoire non coopératif. Il n'est pas tenu compte, pour l'application de ce prélèvement, du domicile ou lieu de situation du bénéficiaire, sauf si ce dernier demande l'application à son profit d'une convention fiscale.

C. Retenue à la source prévue aux articles 182 A à 182 C

Il est observé que la retenue à la source mentionnée à l'article 182 A du CGI s'applique aux traitements et salaires, pensions et rentes viagères servies à des personnes non fiscalement domiciliées en France. Il s'agit donc de situations placées en dehors du champ de la réforme.

Par ailleurs, la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI est applicable à certains revenus non salariaux versés par un débiteur qui exerce une activité en France à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente.

Ces bénéficiaires peuvent être des personnes physiques ou des sociétés transparentes ou relevant de l'impôt sur les sociétés.

¹⁶ Lorsque le prélèvement prévu à l'article 125 A a été appliqué aux produits des bons de caisse émis par les établissements de crédits, ce prélèvement tient lieu de la retenue à la source prévue au 1 de l'article 119 bis.

¹⁷ Sous réserve des dividendes versés hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif, auquel cas la retenue à la source aurait vocation à s'appliquer quel que soit le lieu de résidence du bénéficiaire des revenus.

Pour des raisons de simplicité et de contrôle, l'application préconisée par ailleurs d'une plus grande transparence fiscale en ce qui concerne les SDP est écartée, s'agissant des modalités d'application de cette retenue à la source. A défaut, un mécanisme de traçabilité (par exemple au moyen d'une identification préalable de la qualité des associés de la SDP) serait nécessaire. Un tel mécanisme serait particulièrement complexe pour les opérateurs.

S'agissant de la retenue à la source mentionnée à l'article 182 C, elle s'applique aux salaires, droits d'auteur et rémunérations versés à compter du 1er janvier 1990 aux auteurs, artistes et sportifs qui ont leur domicile fiscal en France, versées par des personnes morales.

La mise en œuvre d'une plus grande transparence fiscale des SDP ne s'opposera pas à ce qu'une telle société demeure débitrice de la retenue à la source précitée au titre des obligations déclaratives qu'il est envisagé de maintenir.

D. Aménagements législatifs envisageables

- en matière de RAS : articles 115 quinquies, 119 bis, 119 ter, afin d'aménager la transparence des SDP dans le sens exposé ci-avant ;
- en matière de revenu distribués : article 120, afin de clarifier la qualification des revenus distribués par les SDP étrangères.

VI.3. La territorialité des sociétés de personnes – articulation avec les conventions internationales

A. Reconnaissance de la transparence dans un contexte international

L'introduction de la transparence en droit français permettra désormais à la France de reconnaître, par assimilation avec les structures françaises désormais transparentes, la transparence des SDP étrangères sans qu'il soit nécessaire que cette reconnaissance soit prévue par une clause spécifique figurant dans la convention entre l'Etat de la source du revenu et l'Etat de résidence des associés.

Cette reconnaissance concernera au premier chef les SDP étrangères dans lesquelles la responsabilité des associés est illimitée, « assimilables » le plus aisément, du fait de ce critère, aux SDP françaises.

Toutefois, le BOI 4 H-5-07 du 29 mars 2007 prévoit la reconnaissance de la transparence à ces SDP étrangères indépendamment du caractère illimité ou non de la responsabilité de leurs associés. Une telle extension va au delà d'une simple logique d'assimilation.

Conformément à cette approche, la reconnaissance de la transparence sera donc étendue de manière doctrinale aux SDP étrangères transparentes dont la responsabilité des associés est limitée à leurs apports.

En revanche, toutes les SDP étrangères, que la responsabilité de leurs associés soit illimitée ou qu'elle soit limitée, devront respecter les conditions prévues par l'instruction 4 H-5-07 du 29 mars 2007, notamment :

- la SDP étrangère devra être reconnue transparente tant dans son Etat d'implantation que dans l'Etat de résidence d'un associé ;
- la SDP devra être implantée dans un Etat avec lequel la France dispose d'une convention contenant une clause d'échange de renseignement en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et il devra en aller de même pour tout associé demandant à bénéficier de la convention liant la France à son Etat de résidence.

B. Conventions applicables

i. Revenus sortants de source française

Dès lors que les conditions de reconnaissance de la transparence seront remplies, les associés non-résidents bénéficieront de la convention liant la France à leur Etat de résidence au titre des revenus de source française qu'ils percevront par l'intermédiaire de SDP transparentes, qu'elles soient françaises ou étrangères, dans les mêmes conditions que s'ils avaient perçu ces revenus directement. Ils bénéficieront donc des modalités d'élimination des doubles impositions prévues par cette convention, qu'il s'agisse d'une absence d'imposition ou d'un plafonnement de la retenue à la source.

En cas d'interposition de plusieurs SDP transparentes, françaises ou étrangères, ce principe demeurera applicable, lorsque les conditions posées au I.2 C seront respectées.

Dans le cas d'un revenu transitant par une SDP étrangère ayant une activité opérationnelle (BIC, BA, BNC), un éventuel ES français de cette SDP sera considéré comme un ES de cet associé. En conséquence, l'associé sera imposé sur la quote-part du revenu attribuable à l'ES français de la SDP étrangère correspondant à ses droits dans cette SDP, pour laquelle il bénéficiera, le cas échéant, de la convention liant la France à son Etat de résidence.

Dans le cas où le revenu de source française serait attribuable à l'ES français d'une SDP française ou étrangère disposant d'une activité opérationnelle déployée sur le territoire français, l'associé résident d'un autre Etat sera réputé disposer d'un ES en France à hauteur de sa quote-part de résultats. Il sera imposé en France sur la fraction de résultats correspondant à ses droits dans la SDP, pour laquelle il bénéficiera de la convention liant la France à son Etat de résidence.

En revanche, les revenus de source française perçus par des résidents français par l'intermédiaire de SDP transparentes étrangères, y compris en cas d'interposition de SDP françaises transparentes, seront imposés en France, sauf rattachement de ces revenus à un ES étranger de la SDP, assimilé à un ES étranger de l'associé. Aucune convention ne sera applicable dans de tels cas, la France étant à la fois l'Etat de la source des revenus et l'Etat de résidence du bénéficiaire.

ii. Revenus entrants : associé résident français

Dès lors que les conditions de reconnaissance de la transparence seront remplies, les associés résidents français bénéficieront des conventions liant la France aux Etats de source des revenus qu'ils percevront par l'intermédiaire de SDP transparentes, qu'elles soient françaises ou étrangères, dans les mêmes conditions que s'ils avaient perçu ces revenus directement.

Ils bénéficieront donc des modalités d'élimination des doubles impositions prévues par ces conventions, qu'il s'agisse de l'imputation d'un crédit d'impôt, égal à l'impôt français ou à l'impôt étranger, ou d'une exonération avec prise en compte de ces revenus pour le calcul du taux moyen d'imposition de leurs autres revenus.

En cas d'interposition de plusieurs SDP transparentes, françaises ou étrangères, ce principe demeurera applicable lorsque les conditions posées au I.2 C seront respectées.

iii. Revenus ne faisant que transiter par une SDP française

Les revenus de source étrangère perçus par des résidents étrangers par l'intermédiaire de SDP françaises, y compris en cas d'interposition de SDP étrangères transparentes, ne seront imposés en France qu'en cas de présence d'un ES français de l'associé, constitué au titre de l'activité d'une SDP française ou d'une SDP étrangère interposée et à la condition que le revenu en question soit rattachable à cet ES.

En l'absence d'ES français de l'associé auquel les revenus seraient rattachables, aucune convention ne sera applicable, ni aucun impôt dû en France, qui n'est ni l'Etat de la source des revenus, ni l'Etat de la résidence du bénéficiaire.

C. Nécessité d'insérer, dans les conventions, une clause relative aux SDP

De nombreux Etats ne reconnaissant la transparence d'entités qui ne sont pas implantées sur leur territoire qu'en fonction de critères permettant de les assimiler à leurs propres entités transparentes, et non en fonction du régime fiscal applicable dans l'Etat d'implantation de l'entité, certains frottements fiscaux liés à des flux de revenus transfrontaliers pourraient perdurer.

De ce fait, la France continuera d'intégrer, dans ses conventions fiscales, une clause permettant de régler les conflits de qualification entre Etats relatifs à des entités assimilables à des SDP.

En revanche, l'introduction de la transparence en droit français rendra inutile l'introduction de clauses conventionnelles assurant la reconnaissance de la résidence française des SDP françaises. En effet, ces dernières n'étant plus assujetties à l'impôt, elles ne devraient plus être considérées comme des résidents français par les autres Etats.

VII. Précisions relatives aux associés de sociétés de personnes

VII.1. Régime fiscal des distributions effectuées par les SDP

Il est rappelé que la plupart des SDP peuvent procéder, juridiquement et comptablement, à la distribution de tout ou partie de leurs bénéfices ou réserves à leurs associés.

Corrélativement à l'imposition des résultats des SDP par transparence chez les associés, ces répartitions de bénéfices par les SDP ne sont pas imposables, que la SDP ait son siège social en France ou à l'étranger.

Aménagement envisageable : réécriture de l'article 120 (revenus de SDP étrangères) pour lever toute ambiguïté.

VII.2. Régime fiscal des plus-values de cession de parts de SDP

Le principe de transparence ne sera pas retenu en ce qui concerne les cessions de parts de SDP¹⁸. Continuera donc à s'appliquer le régime fiscal des plus-values de cession de parts de SDP actuellement régi,

¹⁸ A l'exception des titres de sociétés à prépondérance immobilière mentionnées à l'article 244 bis A du CGI (cf VI.1.D.iii)

selon les cas, par les règles applicables en matière de plus-values mobilières ou immobilières des personnes physiques, ou celles applicables en matière de BIC, BNC, BA ou d'impôt sur les sociétés.

La particularité de ces plus-values est toutefois la règle d'assiette consistant à corriger le prix de revient des parts des montants qui ont été antérieurement imposés ou déduits dans le chef des associés, et des répartitions ou comblements concernant les associés (jurisprudence Quemener).

Cette règle paraissant économiquement la mieux à même de concilier, d'une part l'imposition du résultat de la SDP entre les mains des associés, et d'autre part l'imposition des plus-values de cession de parts, elle continuera à être appliquée sans modification.

En ce qui concerne les provisions pour dépréciation de titres de SDP qui pourraient être comptabilisées chez un associé IS ou BIC, ces provisions ne seront pas déductibles, compte tenu de l'appréhension directe des pertes de SDP par transparence.

VII.3. Charges supportées par l'associé pour l'acquisition ou la conservation du revenu

Les charges supportées par les associés pour l'acquisition ou la conservation de leur revenu professionnel issu de leur activité dans une SDP ayant une activité BIC, BA ou BNC (notamment déduction des intérêts d'emprunts souscrits pour acquérir les parts de cette société) demeureront déductibles de leur quote-part de résultat dans la SDP dans les conditions actuelles en application des dispositions du I de l'article 151 nonies, qui qualifient ces parts d'actifs professionnels.

En revanche, les associés personnes physiques qui sont imposés dans la catégorie des RCM et PVM sur la quote-part des bénéfices réalisés par une SDP patrimoniale¹⁹ ne sauraient déduire les intérêts d'emprunts contractés pour acquérir ces parts, et ce quelle que soit leur fonction ou leur participation dans cette société.

VIII. Entrée en vigueur de la réforme des SDP :

Le nouveau régime fiscal des SDP s'appliquera, à compter d'une date donnée, à l'ensemble des entités visées au I.1 de la présente note, et n'entraînera pas en tant que tel les conséquences de la cessation prévues à l'article 202 ter du CGI.

¹⁹ Ces dispositions s'appliqueront également aux SDP exerçant une activité BNC pour ce qui concerne les gains de cession réalisés sur des placements financiers non nécessaires à l'exercice de la profession. [Elles s'appliqueront également aux SDP exerçant une activité mixte, professionnelle (BIC ou BA) et patrimoniale, lorsque l'activité patrimoniale ne peut être rattachée à l'activité professionnelle.]