

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-GBR-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**INT - Convention fiscale entre la France et le Royaume-Uni en matière  
d'impôts sur le revenu et sur les gains en capital - Champ d'application  
de la convention**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

INT - Fiscalité internationale

Conventions bilatérales

Titre 97 : Royaume-Uni

Chapitre 1 : Convention fiscale entre la France et le Royaume-Uni en matière d'impôts sur le revenu et sur les gains en capital

Section 1 : Champ d'application de la convention

**Sommaire :**

I. Personnes concernées

II. Impôts couverts par la convention

A. Impôts couverts à la date de signature de la convention

B. Impôts établis après la date de signature de la convention

III. Champ d'application territorial

A. En ce qui concerne la France

B. En ce qui concerne le Royaume-Uni

IV. Revenus perçus par l'intermédiaire d'une société de personnes (« partnership ») qui n'est pas résidente au sens de la convention

A. Objet et champ d'application de l'article 4 paragraphe 5

B. Cas particuliers examinés par la convention

1. Alinéa a) : 1ère situation

2. Alinéa b) : 2ème situation

3. Alinéa c) : 3ème situation

4. Alinéa d) : 4ème situation

5. Alinéa e) : 5ème situation

6. Alinéa f) : 6ème situation

C. Autres cas

## I. Personnes concernées

1

Il convient de relever qu'en application du paragraphe 4 de l'article 4, les entités françaises dites fiscalement « translucides » sont résidentes de France en application de la convention. Il en va ainsi des sociétés de personnes françaises (sociétés en nom collectif et sociétés en commandite simple pour la part de leurs résultats correspondant aux droits de leurs associés commandités notamment) qui relèvent des dispositions de l'article 8 du code général des impôts (CGI), ainsi que des groupements soumis à un régime fiscal équivalent, tels que les groupements d'intérêt économique et les groupements européens d'intérêt économique qui relèvent respectivement des dispositions des articles 239 quater et 239 quater C du CGI.

Par ailleurs, l'État, ses collectivités territoriales et leurs personnes morales de droit public sont également des résidents pour l'application de la convention.

## II. Impôts couverts par la convention

### A. Impôts couverts à la date de signature de la convention

---

10

En ce qui concerne le Royaume-Uni, la convention s'applique à l'impôt sur le revenu (*income tax*), à l'impôt sur les sociétés (*corporation tax*) et à l'impôt sur les gains en capital (*capital gains tax*).

20

En ce qui concerne la France, la convention s'applique à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés, à la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés, à la taxe sur les salaires, à la contribution sociale généralisée (C.S.G.) et à la contribution pour le remboursement de la dette sociale (C.R.D.S.).

30

Le point 1 du protocole précise que la taxe sur les salaires est régie par les règles applicables aux bénéfices des entreprises. Cette stipulation écarte du champ d'application de cette taxe une entreprise résidente du Royaume-Uni qui, du chef de la convention fiscale, ne serait pas redevable de l'impôt en France à raison des bénéfices qu'elle y réalise. La taxe sur les salaires n'est ainsi éventuellement due par une entreprise britannique opérant en France que pour autant que l'activité de cette dernière soit réalisée en France par l'intermédiaire d'un établissement stable.

### B. Impôts établis après la date de signature de la convention

---

40

La convention s'applique aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la convention et qui s'ajouteraient aux impôts qui y sont visés ou qui les remplaceraient.

### III. Champ d'application territorial

#### A. En ce qui concerne la France

---

50

La convention s'applique aux départements européens et d'Outre-Mer de la République française, y compris les zones maritimes adjacentes (la mer territoriale, le plateau continental et la zone économique exclusive) sur lesquelles, en conformité avec la convention des Nations-Unies sur le droit de la mer, signée à Montego Bay le 10 décembre 1982 ([Décret de publication n° 96-774 du 30 août 1996](#)), la France a des droits souverains et exerce sa juridiction. La convention ne s'applique pas aux collectivités territoriales d'outre-mer à statut particulier (Mayotte, Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, Wallis et Futuna notamment), ni à la Nouvelle-Calédonie, ni aux Terres australes et antarctiques françaises.

#### B. En ce qui concerne le Royaume-Uni

---

60

La convention s'applique à la Grande-Bretagne et à l'Irlande du Nord, y compris la mer territoriale. Elle s'applique aussi aux zones situées au-delà de la mer territoriale, sur lesquelles, en conformité avec le droit international (cf. supra n°50), le Royaume-Uni peut exercer ses droits souverains.

70

Le point 2 du protocole à la convention précise que les Iles anglo-normandes, l'Ile de Man, Gibraltar, les zones du Royaume-Uni à Chypre dénommées « Sovereign Base Areas » et tout autre pays ou territoire d'Outre-Mer ayant des relations spéciales avec le Royaume-Uni (Anguilla, Bermudes, Iles Caïmans, Iles Vierges britanniques, Iles Malouines, Montserrat, Territoire britannique de l'Océan indien, Iles Pitcairn, Sainte-Hélène, Ascension et Tristan de Cunha, Iles Turques et Caïques, Géorgie du Sud et Iles Sandwich du Sud et le Territoire britannique de l'Antarctique notamment) ne sont pas couverts par la convention.

### IV. Revenus perçus par l'intermédiaire d'une société de personnes (« *partnership* ») qui n'est pas résidente au sens de la convention

#### A. Objet et champ d'application de l'article 4 paragraphe 5

---

80

Le paragraphe 5 de l'article 4 de la convention prévoit le traitement fiscal mis en œuvre pour résoudre certaines divergences de qualification entre les deux États en présence d'une entité par laquelle transite un revenu qui trouve sa source dans un État contractant et est perçu par un résident de l'autre État contractant.

Alors que le [BOI-INT-DG-20-20](#) est relatif au traitement des sociétés de personnes étrangères en matière de dividendes, intérêts et redevances de source française, ce paragraphe précise les modalités d'imposition des revenus de source française ou de source britannique qui transitent par des sociétés de personnes.

## 90

Il vise les cas dans lesquels un revenu provient d'un État contractant et est perçu par un résident de l'autre État contractant, par l'intermédiaire d'un « *partnership* », d'un groupement de personnes ou de toute autre entité analogue, établi dans l'un des deux États contractants ou dans un État tiers, et considéré comme fiscalement transparent par l'autorité compétente de l'un des États contractants mais non par l'autorité compétente de l'autre État contractant.

## 100

Les entités visées par ce paragraphe sont les sociétés de personnes et les groupements d'intérêt économique susceptibles d'être fiscalement transparents. Les autres entités susceptibles d'être fiscalement transparentes mais qui ne sont pas analogues à des sociétés ou groupements de personnes - notamment les fonds d'investissement, fondations, fiducies ou « trusts » - ne sont pas visées.

## B. Cas particuliers examinés par la convention

---

### 110

Six situations sont envisagées :

#### 1. Alinéa a) : 1ère situation

---

### 120

En application de cet alinéa, un résident du Royaume-Uni qui perçoit des revenus de source française par l'intermédiaire d'un « *partnership* » britannique considéré comme fiscalement transparent dans cet État bénéficie des stipulations de la convention applicables à ces revenus, selon leur nature, indépendamment du régime fiscal qui aurait été applicable en droit français à un tel « *partnership* ».

#### 2. Alinéa b) : 2ème situation

---

### 130

En application de cet alinéa, une société de personnes française qui n'est pas considérée comme fiscalement transparente en France et qui perçoit des revenus de source britannique bénéficie des stipulations de la convention applicables à ces revenus, en fonction de leur nature, indépendamment de sa qualification fiscale (transparente ou opaque) en droit interne britannique.

Cette clause confirme notamment que les sociétés de personnes françaises considérées comme fiscalement translucides en droit français peuvent bénéficier des avantages conventionnels, conformément au statut de résident qui leur est reconnu par le paragraphe 4 de l'article 4.

### 3. Alinéa c) : 3ème situation

---

140

En application de cet alinéa, la France peut imposer sans restriction les revenus de source française perçus par une société de personnes établie en France où elle n'est pas considérée comme fiscalement transparente, quand bien même le Royaume-Uni considérerait cette société comme fiscalement transparente. Il est, toutefois, rappelé que le Royaume-Uni ne peut pas considérer comme transparentes les sociétés de personnes qualifiées de résidentes en vertu du paragraphe 4 de l'article 4 de la convention.

Symétriquement, le Royaume-Uni pourrait imposer pleinement les revenus perçus par une société de personnes établie au Royaume-Uni et qui n'y serait pas considérée comme fiscalement transparente, alors même que cette société serait regardée comme fiscalement transparente par la France. La France pourrait, quant à elle, imposer les associés résidents de France à raison des revenus appréhendés par eux.

### 4. Alinéa d) : 4ème situation

---

150

Cet alinéa exclut du bénéfice de la convention les revenus qui trouvent leur source dans un État contractant et qui transitent par une société de personnes établie dans ce même État, lorsque cet État considère la société comme étant transparente alors que l'État de résidence des associés la considère comme étant opaque (ou translucide).

En application de cet alinéa, la France pourrait taxer sans restriction les revenus perçus par les associés résidents de France d'une société de personnes établie au Royaume-Uni, qu'elle considérerait comme n'étant pas fiscalement transparente, alors que le Royaume-Uni la considérerait comme telle.

160

Une mesure de tempérament est toutefois prévue par le point 3 du protocole à la convention en ce qui concerne les établissements stables situés dans l'un des États contractants de « *partnerships* » qui ne sont résidents d'aucun de ces États, soit parce qu'ils ne peuvent être regardés comme résidents des États parties à la convention du fait de leur régime fiscal, soit parce qu'ils sont établis dans un État tiers.

En vertu de ce point 3, lorsqu'un « *partnership* » transparent de l'un ou l'autre des États contractants (ex : le Royaume-Uni) exerce dans ce même État une activité qui peut être considérée comme constitutive d'un établissement stable, l'autre État contractant (ex : la France) considère que chacun des associés résidant sur son territoire dispose à ce titre d'un établissement stable dans l'État d'implantation de la structure. Dès lors, à titre d'exemple, les revenus ou gains attribuables à l'établissement stable du « *partnership* » et imposés au Royaume-Uni sont considérés en France comme directement perçus par l'établissement stable de chacun des associés, à hauteur de ses

droits aux résultats, et bénéficient donc des modalités d'élimination de la double imposition prévues par la convention.

L'administration française a par ailleurs admis, par rescrit n°2007/28 (cf ci-après), publié le 07 août 2007, que l'imposition, entre les mains d'un associé résident de France, de la quote-part des revenus correspondant à l'activité, de nature civile, d'un *General Partnership* ou d'un *Limited Liability Partnership* britannique, exercée par l'intermédiaire d'une base fixe ou d'un établissement stable situé dans un État tiers lié à la France par une convention en vue d'éliminer les doubles impositions et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, suit les règles prévues par l'article « bénéfices d'entreprise » ou « professions indépendantes » et par l'article « élimination des doubles impositions » de ladite convention.

#### **Rescrits : RES N°2007/28 (FP)**

*Traitement fiscal applicable en cas de transformation d'un cabinet d'avocats constitué sous la forme d'un General Partnership de droit anglais en un Limited Liability Partnership de droit anglais.*

#### **Question :**

*Quel est le traitement fiscal applicable en cas de transformation d'un cabinet d'avocats constitué sous la forme d'un General Partnership de droit anglais en un Limited Liability Partnership de droit anglais ?*

#### **Réponse :**

##### **I. Caractéristiques des Limited Liability Partnerships concernés**

*La nature et l'objet de cette entité sont purement civils : le groupement est composé exclusivement de solicitors en activité, de juristes européens ou étrangers enregistrés ou d'autres groupements de juristes reconnus. Il a pour activité exclusive la fourniture de services professionnels rendus par les avocats et autres membres des professions juridiques réglementées. Il se conforme aux règles déontologiques applicables aux solicitors.*

*Ses règles de constitution et de fonctionnement sont gouvernées par le principe de l'intuitu personae : l'agrément des membres du groupement en leur qualité de solicitors en activité, de juristes européens ou étrangers enregistrés est nécessaire. Leurs noms et adresses sont mentionnés dans les documents enregistrés au registre des sociétés.*

*Le Limited Liability Partnership est responsable envers les tiers à raison des actes ou omissions fautives commis par l'un de ses membres au même titre que ce membre. Les membres du groupement ont la qualité de mandataires du Limited Liability Partnership.*

*La participation des associés n'est pas fondée sur les capitaux investis dans l'entreprise mais sur l'exercice, dans le cadre de cette société, d'une activité juridique réglementée, purement civile.*

*Les parts des associés ne sont pas librement cessibles.*

Les associés sont susceptibles d'être responsables des dettes sociales au-delà de leurs apports lorsque, en cas d'insolvabilité de la société, il apparaît qu'ils ont bénéficié de répartitions de bénéfices au cours des deux années précédant l'état d'insolvabilité, alors qu'ils avaient connaissance ou ne pouvaient ignorer la situation d'insolvabilité de la société.

## II. Traitement fiscal

### 1) Imposition des opérations de transformation

Les caractéristiques de fonctionnement de ce groupement, dans sa forme actuelle (partage des bénéfices, apports sous la forme d'acquisition de parts, apports en industrie, participation des membres à la gestion de l'exploitation), conduisent à l'assimiler à une société de fait. Dès lors, sa transformation en Limited Liability Partnership entraînera la création d'un être moral nouveau, les sociétés de fait n'ayant pas de personnalité morale.

La doctrine administrative admet toutefois la neutralisation des conséquences fiscales prévues à l'article 202 ter du code général des impôts qui s'attachent à une telle opération si la transformation de la société de fait en société de droit ne s'accompagne pas de modifications importantes du pacte social. Un changement d'activité ou d'associés peut, par exemple, être constitutif d'une modification importante du pacte social.

En l'absence d'une telle modification, il est admis de ne procéder ni à la taxation immédiate des bénéfices réalisés avant la transformation et non encore imposés, ni à la taxation des plus-values latentes incluses dans l'actif du bilan fiscal de la société créée de fait, si ces éléments sont repris pour la même valeur à l'actif de la société transformée.

Sous réserve que cette dernière condition soit remplie, il paraît possible d'admettre que la transformation des groupements d'avocats constitués sous forme de General Partnership en Limited Liability Partnership n'entraîne pas la taxation immédiate des bénéfices et plus-values suscités.

### 2) Droits d'enregistrement

L'administration admet que de telles opérations n'emportent pas création d'une société nouvelle si elles ne s'accompagnent pas, hormis la création de la personnalité morale, de modifications importantes de ses éléments fondamentaux non nécessitées par le changement de type juridique. Une telle transformation d'un General Partnership en un Limited Liability Partnership sera donc soumise au seul droit fixe prévu à l'article 680 du code général des impôts.

### 3) Imposition des résultats du Limited Liability Partnership

Il est admis de traiter fiscalement le Limited Liability Partnership de la même manière que le General Partnership, en distinguant le régime applicable aux associés résidents de France du régime des associés non-résidents de France.

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



*Partnership correspondant à leurs droits.*

*La quote-part des revenus correspondant à l'activité du Limited Liability Partnership exercée au Royaume-Uni par l'intermédiaire d'une base fixe située dans cet Etat n'est pas imposable en France, mais sera prise en compte pour l'application du taux effectif conformément aux dispositions des articles 14 et 24 de la convention franco-britannique.*

*De même, la quote-part des revenus correspondant à l'activité du Limited Liability Partnership exercée dans un État tiers, lié à la France par une convention en vue d'éliminer les doubles impositions et de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, par l'intermédiaire d'une base fixe située dans cet État, est imposée conformément aux dispositions des articles « bénéfices d'entreprise » ou « professions indépendantes » de ladite convention.*

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

## 5. Alinéa e) : 5ème situation

---

170

En application de cet alinéa, un résident du Royaume-Uni qui perçoit des revenus de source française par l'intermédiaire d'une société de personnes établie dans un État tiers qui la considère comme fiscalement transparente bénéficie des stipulations de la convention franco-britannique applicables à ces revenus, à condition que le Royaume-Uni considère cette société de personnes comme fiscalement transparente et que la France dispose avec cet État tiers d'une convention contenant une clause relative à l'échange de renseignements en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

## 6. Alinéa f) : 6ème situation

---

180

Cet alinéa exclut du bénéfice de la convention les revenus qui trouvent leur source dans un État contractant, avant de transiter par une société de personnes établie dans un État tiers puis d'être perçus par un associé résident de l'autre État contractant, indépendamment du régime fiscal qui aurait été appliqué à un tel « *partnership* » par le premier État contractant, dès lors que le second État contractant la regarde comme opaque (ou translucide).

La France peut donc imposer sans restriction les revenus de source britannique perçus par les associés résidents de France d'une société de personnes établie dans un État tiers, lorsqu'elle considère que cette société de personnes n'est pas fiscalement transparente, même si le Royaume-Uni et l'État d'implantation de la société la considèrent comme telle. Le Royaume-Uni conserve, pour sa part, le droit d'imposer sans restriction les revenus entre les mains des associés résidents de France.

Une mesure de tempérament résulte du point 3 du protocole à la convention en ce qui concerne les établissements stables situés dans l'un des États contractants de « *partnerships* » établis dans un État tiers.



En vertu de ce point 3, lorsqu'un « *partnership* » transparent d'un État tiers exerce au Royaume-Uni une activité qui peut être considérée comme constitutive d'un établissement stable, la France considère que chacun des associés résidents de France dispose à ce titre d'un établissement stable au Royaume-Uni. Dès lors, les revenus ou gains attribuables à l'établissement stable du « *partnership* » et imposés au Royaume-Uni sont considérés en France comme directement perçus par l'établissement stable de chacun des associés, à hauteur de ses droits aux résultats, et bénéficient donc des modalités d'élimination de la double imposition prévues par la convention.

## C. Autres cas

---

### 190

Le point 5 du protocole précise en ce qui concerne l'article 7 que chaque État peut imposer ses résidents sur leur part de revenus, bénéfices ou gains provenant de ou perçus par l'intermédiaire d'un « *partnership* » dont ils sont associés. Dans ce cas les revenus, bénéfices ou gains sont réputés trouver leur source dans l'autre état contractant pour l'application des clauses d'élimination des doubles impositions (article 24 de la convention).

La portée de cette clause doit, toutefois, être appréciée à la lumière des développements figurant au précédent § – cas particuliers examinés par la convention.