

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 67 DU 10 AOÛT 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

14 B-1-11

INSTRUCTION DU 29 JUILLET 2011

COMMENTAIRES DE LA CONVENTION FISCALE SIGNÉE AVEC LE ROYAUME-UNI LE 19 JUIN 2008

NOR : ECE L 11 40010 J

Bureau E 1

PRESENTATION

Une convention fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur les gains en capital complétée d'un protocole a été signée entre la France et le Royaume-Uni le 19 juin 2008. Elle se substitue à la Convention fiscale du 22 mai 1968. Elle est entrée en vigueur le 18 décembre 2009 et a été publiée par l'instruction administrative 14 A-4-10 n° 81 du 8 septembre 2010.

Elle s'applique, en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source, aux sommes mises en paiement à compter du 1^{er} janvier 2010 et, s'agissant des autres impôts sur le revenu, aux revenus afférents à l'année 2010 ou à l'exercice comptable ouvert au cours de cette même année. Pour l'impôt de solidarité sur la fortune visé au paragraphe 3 de son article 29, la Convention s'applique aux impositions dont le fait générateur est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2010.

La présente instruction commente certaines stipulations de cette convention.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION	3
Section 1 : Personnes concernées	3
Section 2 : Impôts couverts par la convention	5
Sous-Section 1 : Impôts couverts à la date de signature de la convention	5
Sous-Section 2 : Impôts établis en France après la date de signature de la convention	8
Section 3 : Champ d'application territorial	9
Sous-Section 1 : En ce qui concerne la France	9
Sous-Section 2 : En ce qui concerne le Royaume-Uni	10
Section 4 : Revenus perçus par l'intermédiaire d'une sociétés de personnes (« partnership ») qui n'est pas résidente au sens de la convention	12
Sous-Section 1 : Objet et champ d'application de l'article 4 paragraphe 5	12
Sous-Section 2 : Cas particuliers examinés par la convention	15
Sous-Section 3 : Autres cas	22
CHAPITRE 2 : REGLES D'IMPOSITION PREVUES POUR CERTAINS REVENUS	23
Section 1 : Revenus immobiliers	23
Sous-Section 1 : Assimilation à des revenus immobiliers des revenus de certaines actions, parts ou autres droits	23
Sous-Section 2 : Revenus immobiliers des entreprises	24
Section 2 : Bénéfices d'entreprises	26
Sous-Section 1 : Définition de l'établissement stable	26
Sous-Section 2 : Tunnel sous la Manche	28
Section 3 : Revenus de capitaux mobiliers	30

Sous-Section 1 : Dividendes versés par un véhicule d'investissement dans l'immobilier visé au paragraphe 5 de l'article 11 de la convention	30
Sous-Section 2 : Dividendes de source française versés à des fonds de pension britanniques	38
Sous-Section 3 : Dividendes reçus par un établissement stable	39
Section 4 : Gains en capital	41
Sous-Section 1 : Plus-values immobilières	41
Sous-Section 2 : Plus-values réalisées par un ancien résident	45
Section 5 : Rémunérations d'activités dépendantes de nature privée	50
Section 6 : Artistes et sportifs	52
Section 7 : Enseignants et chercheurs	58
Section 8 : Etudiants	62
Section 9 : Activité en mer	64
Section 10 : Autres revenus	70
CHAPITRE 3 : NON-DISCRIMINATION	71
CHAPITRE 4 : PROCEDURE AMIABLE	86
CHAPITRE 5 : ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS	93
CHAPITRE 6 : DISPOSITIONS PARTICULIERES	94
Section 1 : Clause « anti-remittance basis »	94
Section 2 : Assiette réduite de l'impôt de solidarité sur la fortune pour les Britanniques s'installant en France	98
CHAPITRE 7 : MODALITES D'APPLICATION	100
Section 1 : Résident de France percevant des intérêts, redevances ou pensions privées de source britannique	102
Section 2 : Résident de France percevant des dividendes distribués par un véhicule britannique d'investissement dans l'immobilier visé au paragraphe 5 de l'article 11 de la convention	113
Section 3 : Résident du Royaume-Uni percevant des revenus ou réalisant des gains de source française, à l'exception des bénéfices des entreprises et des dividendes	116
CHAPITRE 8 : SOCIETES OU FONDS D'INVESTISSEMENT	121
CHAPITRE 9 : ENTREE EN VIGUEUR ET DATE D'EFFET	123

INTRODUCTION

1. Une nouvelle convention entre la France et le Royaume-Uni en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur les gains en capital, complétée d'un protocole, a été signée à Londres le 19 juin 2008. Cette convention et le protocole y annexé, dont la loi n° 2009-1470 du 2 décembre 2009 (J.O. du 3 décembre 2009) a autorisé l'approbation, ont été publiés par le décret n° 2010-20 du 7 janvier 2010 (J.O. du 9 janvier 2010, page 483, texte n° 12) ; leur texte est reproduit au B.O.I. 14 A- 4-10 n°81 du 8 septembre 2010. Ils se substituent à la convention signée le 22 mai 1968.
2. La présente instruction commente les novations introduites par ces textes (ci-après désignés par l'expression « la convention »).

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Section 1 : Personnes concernées

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

Section 2 : Impôts couverts par la convention

Sous-section 1 : Impôts couverts à la date de signature de la convention

5. 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).
6. 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.).
7. Le point 1 du protocole précise que la taxe sur les salaires est régie par les règles applicables aux bénéficiaires 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.

Sous-section 2 : Impôts établis après la date de signature de la convention

8. 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.

Section 3 : Champ d'application territorial

Sous-section 1 : En ce qui concerne la France

9. 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, (voir J.O. du 7 septembre 1996, pages 13307 à 13373) 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.

Sous-section 2 : En ce qui concerne le Royaume-Uni

10. 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° 9), le Royaume-Uni peut exercer ses droits souverains.

11. 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.

Section 4 : Revenus perçus par l'intermédiaire d'une société de personnes (« partnership ») qui n'est pas résidente au sens de la convention

Sous-section 1 : Objet et champ d'application de l'article 4 paragraphe 5

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

Alors que l'instruction 4 H-5-07 du 29 mars 2007 est relative 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.

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

14. 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.

Sous-section 2 : Cas particuliers examinés par la convention

15. Six situations sont envisagées :

16. Alinéa a) : 1^{ère} situation

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 Etat 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 ».

17. Alinéa b) : 2^{ème} situation

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.

18. Alinéa c) : 3^{ème} situation

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.

19. Alinéa d) : 4^{ème} situation

Cet alinéa exclut du bénéfice de la convention les revenus qui trouvent leur source dans un Etat contractant et qui transitent par une société de personnes établie dans ce même Etat, lorsque cet Etat considère la société comme étant transparente alors que l'Etat 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.

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 Etats contractants de « partnerships » qui ne sont résidents d'aucun de ces Etats, soit parce qu'ils ne peuvent être regardés comme résidents des Etats parties à la convention du fait de leur régime fiscal, soit parce qu'ils sont établis dans un Etat tiers.

En vertu de ce point 3, lorsqu'un « partnership » transparent de l'un ou l'autre des Etats contractants (ex : le Royaume-Uni) exerce dans ce même Etat une activité qui peut être considérée comme constitutive d'un établissement stable, l'autre Etat contractant (ex : la France) considère que chacun des associés résidant sur son territoire dispose à ce titre d'un établissement stable dans l'Etat 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 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 Etat 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, suivie les règles prévues par l'article « bénéfices d'entreprise » ou « professions indépendantes » et par l'article « élimination des doubles impositions » de ladite convention.

20. Alinéa e) : 5^{ème} situation

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 Etat 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 Etat tiers d'une convention contenant une clause relative à l'échange de renseignements en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

21. Alinéa f) : 6^{ème} situation

Cet alinéa exclut du bénéfice de la convention les revenus qui trouvent leur source dans un Etat contractant, avant de transiter par une société de personnes établie dans un Etat tiers puis d'être perçus par un associé résident de l'autre Etat contractant, indépendamment du régime fiscal qui aurait été appliqué à un tel « partnership » par le premier Etat contractant, dès lors que le second Etat 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 Etat tiers, lorsqu'elle considère que cette société de personnes n'est pas fiscalement transparente, même si le Royaume-Uni et l'Etat 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 Etats contractants de « partnerships » établis dans un Etat tiers.

En vertu de ce point 3, lorsqu'un « partnership » transparent d'un Etat 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.

Sous-section 3 : Autres cas

22. Le point 5 du protocole précise en ce qui concerne l'article 7 que chaque Etat 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 Etat 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 à la sous-section précédente.

CHAPITRE 2 : REGLES D'IMPOSITION PREVUES POUR CERTAINS REVENUS

Section 1 : Revenus immobiliers

Sous-section 1 : Assimilation à des revenus immobiliers des revenus de certaines actions, parts ou autres droits

23. Lorsqu'une personne détient des actions, parts ou autres droits dans une société ou une autre personne morale, une société de personnes (« partnership »), un « trust » ou une institution comparable, établi ou non dans l'un des deux Etats contractants, ayant pour objet de donner à ses associés, membres ou participants la jouissance de biens immobiliers situés dans un Etat, les revenus tirés par cette personne de l'utilisation directe, de la location ou de l'usage sous toute autre forme (à l'exclusion de l'occupation par la personne elle-même) de son droit de jouissance sur ces biens immobiliers sont imposables dans cet Etat (paragraphe 5 de l'article 6 de la convention). La convention ne fait donc pas obstacle à l'application des dispositions du droit interne français relatives aux parts, actions ou autres droits détenus dans des sociétés immobilières. Tel est le cas notamment des dispositions relatives aux sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale visées à l'article 1655 ter du code général des impôts et des sociétés de « multipropriété » visées à l'article 239 octies du même code. Les revenus tirés des parts ou actions de ces sociétés sont imposés en France lorsque ces dernières détiennent des immeubles en France.

Sous-section 2 : Revenus immobiliers des entreprises

24. Les stipulations des paragraphes 1 et 3 de l'article 6 de la convention s'appliquent également aux revenus des biens immobiliers des entreprises industrielles, commerciales, artisanales, non commerciales ou agricoles (paragraphe 4 de l'article 6 de la convention). Le droit d'imposition de l'Etat de la source a donc priorité sur le droit d'imposition de l'autre Etat. Il s'exerce même dans le cas où les biens immobiliers dont sont tirés les revenus ne font pas partie d'un établissement stable situé dans cet Etat.

25. Il résulte, par ailleurs, des stipulations de l'article 6 de la convention que la France conserve le droit d'imposer, conformément aux dispositions de l'article 244 bis du code général des impôts, certains bénéfices retirés par des résidents du Royaume-Uni qui sont des marchands de biens au sens du 1° du I de l'article 35 du code général des impôts. Ces bénéfices s'entendent de ceux provenant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers, de droits mobiliers se rapportant aux immeubles, actions ou parts de sociétés immobilières non dotées de la transparence fiscale dont le patrimoine est essentiellement composé d'immeubles sis en France et titres de sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du code général des impôts.

Section 2 : Bénéfices d'entreprise

Sous-section 1 : Définition de l'établissement stable

Il convient de souligner les points suivants.

26. La durée au delà de laquelle un chantier de construction ou de montage est considéré comme un établissement stable est fixée à 12 mois par le paragraphe 3 de l'article 5, conformément au modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E.

27. Il est rappelé que le point 3 du Protocole à la Convention prévoit le cas d'un « partnership » considéré comme fiscalement transparent dans un Etat contractant, mais dont l'activité est constitutive d'un établissement stable dans cet Etat (cf. développements supra n°19).

Sous-section 2 : Tunnel sous la Manche

28. Un traité entre le Royaume-Uni et la France portant sur la construction et l'exploitation de la liaison fixe transmanche a été signé le 12 février 1986. Ces activités de construction et d'exploitation ont été confiées à deux concessionnaires, l'un français, l'autre britannique.

29. Compte tenu des spécificités inhérentes à une telle réalisation, les paragraphes 2 à 5 de l'article 9 de la convention fixent les règles applicables à l'imposition des revenus immobiliers et des bénéfices des deux concessionnaires. Ceux-ci seront calculés en partageant les recettes et les dépenses par moitié et seront exclusivement imposables en France ou au Royaume-Uni selon qu'ils reviendront au concessionnaire français ou au concessionnaire britannique. L'imposition exclusive dans l'Etat de résidence suppose toutefois que les actionnaires des concessionnaires ou de leurs sociétés mères détiennent un nombre égal d'actions françaises et britanniques. Si cette condition, prévue au contrat de société en participation constituée entre les deux concessionnaires, cessait d'être remplie, chacun des deux concessionnaires serait réputé exploiter un établissement stable dans l'Etat dont il n'est pas résident. Ses bénéfices et ses revenus immobiliers seraient alors répartis par moitié entre le siège de l'entreprise et l'établissement stable et chacun des deux Etats imposerait une moitié.

Section 3 : Revenus de capitaux mobiliers

Les précisions suivantes sont apportées en matière de dividendes.

Sous-section 1 : Dividendes versés par un véhicule d'investissement dans l'immobilier visé au paragraphe 5 de l'article 11 de la convention

30. Le paragraphe 5 de l'article 11 de la convention précise le traitement conventionnel spécifique à accorder aux dividendes versés par des véhicules d'investissement immobilier. Les modalités d'imposition applicables à ces revenus varient notamment selon le pourcentage détenu par le bénéficiaire effectif desdits revenus dans le capital de ce véhicule d'investissement.

31. Les dividendes versés à partir de revenus ou de gains tirés de biens immobiliers et distribués par un véhicule d'investissement d'un Etat, qui distribue la plus grande partie de ces revenus annuellement et dont les revenus ou les gains tirés de biens immobiliers sont exonérés, sont imposés dans les conditions suivantes :

- lorsque le bénéficiaire effectif de ces dividendes est un résident de l'autre Etat qui détient moins de 10 %, directement ou indirectement, du capital de ce véhicule d'investissement, l'Etat de la source peut imposer ces dividendes mais le taux de cette imposition est plafonné à 15 % ;

- lorsque le bénéficiaire effectif de ces dividendes est un résident de l'autre Etat qui détient au moins 10 %, directement ou indirectement, du capital de ce véhicule d'investissement, l'Etat de la source peut imposer ces dividendes sans limitation, au taux prévu par sa législation interne.

32. Les véhicules d'investissement français visés par ce paragraphe sont les sociétés immobilières de gestion visées à l'article 1^{er} du décret n° 63-683 du 13 juillet 1963, les sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie visées à l'article 5 de l'ordonnance n° 67-837 du 28 septembre 1967, les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable régies par les articles L.214-89 et suivants du code monétaire et financier et les sociétés d'investissements immobiliers cotées visées au I de l'article 208 C du code général des impôts.

33. Lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes versés par l'une de ces entités est un résident du Royaume-Uni qui détient moins de 10 %, directement ou indirectement, du capital de celle-ci, la France prélève sur ces dividendes une retenue à la source au taux de 15 %.

34. En vertu des taux prévus par l'article 187 du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2010, lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes versés par l'une de ces entités française est une personne physique résidente du Royaume-Uni qui détient au moins 10 %, directement ou indirectement, du capital de celle-ci, la France prélève sur ces dividendes une retenue à la source au taux de 18 %.

35. En vertu des taux prévus par l'article 187 du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2010, lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes versés par l'une de ces entités françaises est une personne morale résidente du Royaume-Uni qui détient au moins 10 %, directement ou indirectement, du capital de celle-ci, la France prélève sur ces dividendes une retenue à la source au taux de 25 %.

36. En outre, le point 6 du protocole à la convention prévoit le cas d'un établissement stable situé dans un Etat d'un véhicule d'investissement visé au paragraphe 5 de l'article 11 de la convention dont le siège se situe dans l'autre Etat. Cette stipulation prévoit que lorsque l'établissement stable précité bénéficie dans le premier Etat d'un régime fiscal d'exonération prévu par son droit interne pour les véhicules d'investissement visés au paragraphe 5 de l'article 11 de la convention qui y sont constitués, le premier Etat peut imposer les revenus immobiliers réputés distribués par cet établissement stable sans limitation, au taux prévu par sa législation interne.

37. Ainsi, en vertu de l'article 115 quinquies du code général des impôts, un établissement stable situé en France d'un véhicule d'investissement du Royaume-Uni, visé au paragraphe 5 de l'article 11 de la convention et auquel la France a accordé le bénéfice de l'un des régimes visés au n° 87 de la présente instruction est imposé sur ses revenus réputés distribués au taux de 25 %, prévu par l'article 187 du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2010.

Sous-section 2 : Dividendes de source française versés à des fonds de pension britanniques

38. L'alinéa d) du paragraphe 1 de l'article 11 de la convention permet, nonobstant les stipulations de l'article 1^{er} de la convention limitant l'application de celle-ci aux résidents de l'un ou des deux Etats contractants, à un fonds de pension constitué, établi et approuvé à des fins fiscales au Royaume-Uni de bénéficier d'un taux de retenue à la source de 15 % sur les dividendes de source française dont il est le bénéficiaire effectif. Ce taux de 15 % est donc applicable même lorsque le fonds de pension est exonéré d'impôt au Royaume-Uni.

Sous-section 3 : Dividendes reçus par un établissement stable

39. En vertu du paragraphe 3 de l'article 11 de la convention, les dividendes provenant d'un Etat et qui se rattachent effectivement à l'activité d'un établissement stable que le bénéficiaire effectif, résident de l'autre Etat, y possède sont imposables dans le premier Etat. Dans ce cas, le régime fiscal prévu par l'article 11 en matière de dividendes est écarté au profit de l'application des règles conventionnelles de détermination du bénéfice des entreprises prévues par l'article 7 de la convention.

40. Il est rappelé par ailleurs que les établissements stables situés en France d'entreprises britanniques peuvent bénéficier, de la même manière que les entreprises françaises, du régime des sociétés-mères défini par l'article 145 du code général des impôts.

Section 4 : Gains en capital

Sous-section 1 : Plus-values immobilières

41. Aux termes du paragraphe 1 de l'article 14 de la convention, les plus-values que tire le résident d'un Etat de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6 de la convention sont imposables dans l'Etat de situation des biens. Cette stipulation, conforme au modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E., s'applique notamment aux plus-values immobilières des entreprises, même en l'absence d'établissement stable dans l'Etat de situation des biens immobiliers.

42. En application de l'alinéa a) du paragraphe 2 du même article, les gains provenant de l'aliénation d'actions, autres que des actions faisant l'objet de négociations régulières sur un marché réglementé, parts ou droits tirant leur valeur ou la majeure partie de leur valeur, directement ou indirectement, de biens immobiliers visés à l'article 6 de la convention et situés dans un Etat contractant sont imposables dans l'Etat de situation des biens. La notion de valeur tirée « indirectement de biens immobiliers visés à l'article 6 » doit s'interpréter comme signifiant que les immeubles peuvent être détenus par l'interposition d'une ou plusieurs sociétés, fiducies, institutions ou entités.

43. De même, en application de l'alinéa b) du paragraphe 2 du même article, les droits dans un « partnership » ou un « trust » dont l'actif est constitué principalement de biens immobiliers visés à l'article 6 de la convention et situés dans un Etat contractant, ou d'actions, parts ou droit visés à l'alinéa a) de ce paragraphe, sont imposables dans l'Etat de situation des biens.

44. En vertu de ces stipulations, la convention permet donc d'appliquer aux résidents du Royaume-Uni les dispositions du droit interne français relatives à l'imposition des plus-values réalisées sur des parts ou actions ou autres droits dans des sociétés à prépondérance immobilière, c'est-à-dire les dispositions de l'article 244 bis A du code général des impôts.

Sous-section 2 : Plus-values réalisées par un ancien résident

45. Le paragraphe 6 de l'article 14 de la convention permet à un Etat contractant d'imposer, en vertu de son droit interne, les gains tirés de l'aliénation de tout bien réalisée par une personne qui, à un moment quelconque de l'année fiscale au cours de laquelle le bien est aliéné, ou à un moment quelconque pendant les six années fiscales précédentes, est, ou a été, résident de cet Etat contractant.

46. Le paragraphe 4 de l'article 24 de la convention prévoit des modalités particulières d'élimination de la double imposition susceptible de résulter de l'application de ce paragraphe.

47. En effet, l'alinéa a) du paragraphe 4 de l'article 24 de la convention prévoit qu'il appartient à l'Etat qui ne dispose d'un droit d'imposer qu'en vertu du paragraphe 6 de l'article 14 de la convention, d'éliminer la double imposition de la même manière que si les gains ainsi imposés provenaient de sources situées dans l'autre Etat.

Les paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 14 de la convention donnent à l'Etat qui n'est pas celui de la résidence du cédant le droit d'imposer les cessions de biens immobiliers qui y sont situés, les cessions de parts de sociétés, autres que les sociétés faisant l'objet de négociations régulières sur un marché réglementé, dont l'actif est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens immobiliers qui y sont situés, de droits dans un « partnership » ou un « trust », dont l'actif est constitué principalement de biens immobiliers qui y sont situés ou de parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens immobiliers qui y sont situés, ainsi que les cessions de biens mobiliers affectés à un établissement stable qui y est situé.

Les biens qu'un Etat ne peut imposer qu'en vertu du paragraphe 6 de l'article 14 de la convention sont donc les biens autres que ceux mentionnés ci-avant.

48. Un gain réalisé par un résident de France peut être imposé par le Royaume-Uni en application du paragraphe 6 pris isolément ou combiné aux paragraphes 1, 2 ou 3 de l'article 14 de la convention. Selon les cas, la double imposition est éliminée selon des modalités différentes.

L'alinéa b) du paragraphe 4 de l'article 24 prévoit que lorsque des gains peuvent être imposés par un Etat contractant qui n'est pas l'Etat de résidence du cédant en application des dispositions des paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 14, c'est à l'autre Etat contractant, Etat de résidence du cédant, et non au premier Etat contractant, qu'il revient d'éliminer la double imposition.

49. Les gains réalisés par un résident de France et susceptibles d'être taxés par le Royaume-Uni en application du 1, 2 ou 3 de l'article 14 mais également du 6 de ce même article sont ceux résultant de la cession :

- de biens immobiliers situés au Royaume-Uni ;
- de parts de sociétés, autres que des sociétés dont les actions font l'objet de négociations régulières sur un marché réglementé, dont l'actif est constitué principalement, directement ou indirectement, de biens immobiliers situés au Royaume-Uni ;
- de droits dans un « partnership » ou un « trust » dont l'actif est constitué principalement de biens immobiliers situés au Royaume-Uni ou de parts de sociétés visées à l'alinéa précédent ; ou
- de biens mobiliers affectés à l'actif d'un établissement stable situé au Royaume-Uni.

Il appartient dans ce cas à la France d'éliminer la double imposition, selon les modalités prévues par le paragraphe 3 de l'article 24 de la convention. Le crédit d'impôt est égal, pour les cessions portant sur des biens immobiliers ou des sociétés, « partnerships » ou « trusts » à prépondérance immobilière, à l'impôt britannique et, pour les autres cessions, à l'impôt français, à condition que le résident de France soit effectivement soumis à l'impôt britannique à raison de ces gains.

En revanche, lorsque les gains réalisés par un résident de France sont susceptibles d'être imposés par le Royaume-Uni sur le seul fondement du paragraphe 6 de l'article 14 de la convention, il appartient au Royaume-Uni, et non à la France, d'éliminer la double imposition, selon les modalités prévues par les paragraphes 1 et 2 de l'article 24 de la convention.

Section 5 : Rémunérations d'activités dépendantes de nature privée

Les précisions suivantes sont apportées.

50. Les rémunérations des salariés qui travaillent dans le tunnel et exercent leurs activités de part et d'autre de la frontière entre la France et le Royaume-Uni sont, en vertu de l'alinéa a) du paragraphe 6 de l'article 9 de la convention, imposables dans l'Etat dans lequel l'employeur a son siège de direction effective lorsque cet employeur est l'un des concessionnaires ou une société associée, au sens de l'alinéa f) du paragraphe 1 de l'article 9 de la convention.

51. L'alinéa b) du paragraphe 6 de l'article 9 de la convention précise toutefois que, pour l'application des stipulations du paragraphe 2 de l'article 15 de la convention aux salariés de chacun des concessionnaires, il n'y a pas lieu de tenir compte de la société en participation constituée entre ces derniers.

Section 6 : Artistes et sportifs

52. L'Etat sur le territoire duquel un artiste du spectacle (artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision), un musicien ou un sportif exerce ses activités artistiques ou sportives a le droit d'imposer les revenus correspondants, quelle que soit leur qualification en droit interne (salaires ou recettes non commerciales), conformément au paragraphe 1 de l'article 17 de la convention.

53. Le paragraphe 2 de l'article 17 de la convention prévoit que ces revenus demeurent imposables dans l'Etat dans lequel les artistes ou les sportifs se produisent, quand ils sont attribués à une autre personne que l'artiste ou le sportif, même si cette personne n'est pas résidente d'un Etat contractant.

54. Dans ces deux cas, lorsque la France est l'Etat de la source, le revenu est imposé par voie de retenue à la source.

55. S'agissant des artistes, cette retenue à la source est due sur le montant brut de la rémunération payée à celui-ci, après déduction d'un abattement de 10 % au titre des frais professionnels, selon les dispositions de l'article 182 A bis du code général des impôts. Ce revenu fait l'objet d'une imposition complémentaire éventuelle au nom de l'artiste concerné, compte tenu des dispositions du a de l'article 197 A du même code. En outre, les dispositions du premier alinéa de l'article 197 B du code général des impôts sont applicables pour la fraction de ce revenu qui n'excède pas annuellement la limite supérieure fixée par les III et IV de l'article 182 A du code général des impôts. Le taux de cette retenue à la source est porté à 50 % lorsque ce revenu, autre qu'un salaire, est versé à une personne domiciliée ou établie dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts, sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un Etat ou territoire non coopératif.

56. S'agissant des sportifs, cette retenue à la source est due sur le montant brut de la rémunération payée à celui-ci, selon les dispositions de l'article 182 B du code général des impôts. Ce revenu fait l'objet d'une imposition complémentaire éventuelle au nom du sportif concerné, compte tenu des dispositions de l'article 197 A du même code. Le taux de cette retenue à la source est porté à 50 % lorsque ce revenu, autre qu'un salaire, est versé à une personne domiciliée ou établie dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts, sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un Etat ou territoire non coopératif.

57. Toutefois, le droit d'imposer est réservé à l'Etat de résidence de l'artiste ou du sportif lorsque l'activité artistique ou sportive exercée dans l'autre Etat est financée principalement par des fonds publics de cet Etat de résidence, de l'une de ses collectivités locales, de leurs personnes morales de droit public ou par plusieurs de ces entités publiques. Ce principe s'applique que les revenus soient attribués à l'artiste ou au sportif lui-même ou à une autre personne.

Section 7 : Enseignants et chercheurs

58. Les enseignants et chercheurs visés par l'article 20 de la convention sont des personnes physiques :

- qui séjournent pour une période maximale de deux ans dans un Etat afin d'exercer des activités d'enseignement ou de recherche dans une université, un collège, une école ou une autre institution d'enseignement officiellement reconnue situé dans cet Etat et

- qui sont, ou qui étaient immédiatement avant ce séjour, résidents de l'autre Etat.

Ces enseignants et chercheurs sont en principe imposables exclusivement dans l'Etat dont ils étaient antérieurement résidents sur les rémunérations provenant de cet enseignement ou de ces travaux de recherche et à raison desquelles ils ne sont pas exonérés d'impôt dans cet autre Etat. Ils ne sont donc pas imposables sur ces sommes dans l'Etat dans lequel ils séjournent.

Par exception, si ces rémunérations sont exonérées d'impôt dans cet autre Etat, elles deviennent alors imposables dans l'Etat où séjourne leur bénéficiaire qui est éventuellement en droit de les imposer, en vertu, selon le cas, de l'article 15 ou de l'article 19 de la convention.

59. Le décompte de la période de deux ans se fait de quantième à quantième. Ainsi, dans le cas d'une activité d'enseignement débutée le 1^{er} septembre de l'année n, le délai de deux ans court jusqu'au 31 août de l'année n+2.

60. En cas de séjour de plus de deux ans, les rémunérations correspondant aux deux premières années peuvent être imposées de façon rétroactive dans l'Etat où est effectué ce séjour, à moins qu'elles ne soient imposables dans l'Etat de la source en application de l'article 19 de la convention.

61. Le principe d'imposition exclusive dans l'Etat d'origine de l'enseignant ou du chercheur ne s'applique pas si les revenus proviennent de travaux de recherche entrepris principalement en vue de la réalisation d'un avantage particulier bénéficiant à une ou plusieurs personnes déterminées (personne physique, société ou tout autre groupement de personnes tels que définis par l'alinéa e) du paragraphe 1 de l'article 3 de la convention). Dans ce cas, les autres stipulations de droit commun de la convention sont applicables.

Section 8 : Etudiants

62. Lorsqu'ils sont, ou étaient immédiatement avant de se rendre dans l'autre Etat, des résidents d'un Etat et qu'ils séjournent dans l'autre Etat à seule fin d'y poursuivre leurs études ou leur formation, les sommes de sources extérieures à l'Etat de séjour reçues par les étudiants ou stagiaires pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans l'Etat où ils séjournent.

63. Les salaires et les bourses perçus par un étudiant ou un stagiaire qui ont leur source dans l'Etat où il poursuit ses études ou sa formation ne sont pas visés par l'article 21 de la convention et sont donc imposables dans cet Etat respectivement sur le fondement des stipulations de l'article 15 (professions dépendantes) ou de l'article 23 (autres revenus) de la convention, à condition, dans ce dernier cas, que l'étudiant ou le stagiaire soit un résident de cet Etat. Les rémunérations qui sont perçues par un étudiant britannique au titre d'activités salariées exercées sur le territoire français pour couvrir une partie de ses dépenses sont ainsi imposables en France dans les conditions de droit commun.

Section 9 : Activités en mer

64. En vertu des paragraphes 1 et 2 de l'article 22 de la convention, les entreprises d'un Etat qui exercent des activités d'exploration et d'exploitation des ressources naturelles du lit de la mer et du sous-sol marin dans une zone située sous la juridiction de l'autre Etat sont réputées posséder un établissement stable dans ce dernier Etat si leurs activités y sont exercées pendant plus de trente jours au cours de toute période de douze mois consécutifs.

65. Les entreprises résidentes de France, au sens de l'article 4 de la convention, qui participent à l'exploration ou à l'exploitation pétrolière dans les zones de la mer du Nord sous juridiction britannique ont donc un établissement stable au Royaume-Uni lorsque ces activités durent au moins trente jours pendant une période quelconque de douze mois.

66. Le paragraphe 3 de l'article 22 précise les modalités de mise en œuvre des stipulations précédentes dans le cas particulier des entreprises associées, au sens de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 22 de la convention, exerçant successivement des activités analogues. Ainsi, en vertu de l'alinéa a) de ce paragraphe, l'existence d'un établissement stable est appréciée en additionnant les durées d'activité successives de chacune des entreprises concernées. Dans ce cas, chacune des entreprises est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre Etat, même si son activité propre dans cet Etat n'a pas excédé trente jours. Cette stipulation a pour objet de rendre inopérants les artifices qui consisteraient à scinder entre plusieurs entreprises d'un même groupe des activités d'une durée totale supérieure à trente jours.

67. Conformément aux stipulations de l'article 7 de la convention, les bénéfices de l'établissement stable sont imposables dans l'Etat où il est exploité.

68. Le paragraphe 4 de l'article 22 de la convention concerne les revenus tirés du transport, par voie maritime ou aérienne, des équipements, des vivres et des personnes, nécessaires à ce type d'activités, ou du remorquage des plates-formes.

Les bénéfices provenant de ces activités sont soumis aux mêmes règles que celles qui sont applicables à l'exploitation des navires, aéronefs ou véhicules ferroviaires exploités en trafic international. Le droit d'imposer est donc réservé à l'Etat de résidence de l'entreprise.

69. S'agissant des revenus d'emploi perçus par les personnes qui exercent leur activité dans les établissements stables des entreprises visées aux paragraphes 2, 3 et 4 de l'article 22 de la convention, la dernière phrase du paragraphe 2 de cet article prévoit que ces revenus d'emploi ne demeurent imposables dans l'Etat de la résidence de la personne les percevant que lorsqu'elles respectent les conditions prévues par le paragraphe 2 de l'article 15 de la convention. Pour apprécier le respect des conditions prévues par ce paragraphe, un établissement stable de l'entreprise doit être constitué au sens de l'article 5 de la convention, et non de son article 22.

Section 10 : Autres revenus

70. En application du paragraphe 1 de l'article 23 de la convention, les revenus perçus par l'intermédiaire de « trusts » ou les successions en cours de liquidation sont expressément exclus du champ d'application de cet article. N'étant couverts par aucun autre article spécifique de la convention, ils ne bénéficient dès lors d'aucune de ses stipulations.

CHAPITRE 3 : NON-DISCRIMINATION

71. Le paragraphe 1 de l'article 25 de la convention stipule que les personnes physiques possédant la nationalité de l'un des deux Etats ne sont soumises dans l'autre Etat à aucune imposition ou obligation autre ou plus lourde que celles auxquelles sont assujetties les personnes physiques possédant la nationalité de cet autre Etat, se trouvant dans la même situation, notamment au regard de la résidence. Il est précisé que ce principe de non-discrimination s'inscrit dans le champ d'application conventionnel défini par les articles 1^{er} et 2 de la convention : il ne s'applique donc qu'aux personnes physiques qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants et ne peut donc être invoqué que pour les impôts auxquels s'applique la convention.

72. Il est rappelé que les termes « personnes [...] qui se trouvent dans la même situation notamment au regard de la résidence », doivent s'entendre de contribuables personnes physiques placés, au regard de l'application de la législation fiscale de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues. En particulier, lorsqu'un Etat établit une distinction entre ses nationaux, suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, il ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre Etat, qui résident sur le territoire de cet autre Etat, le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux résidents de l'autre Etat.

Ce principe est confirmé par le paragraphe 5 de l'article 25 de la convention qui précise qu'un Etat n'est pas tenu d'accorder aux personnes physiques non résidentes de cet Etat les déductions personnelles, abattements ou réductions accordées aux personnes physiques résidentes.

73. A titre d'exemple, les ressortissants britanniques personnes physiques qui sont résidents de France bénéficient, au même titre que les personnes physiques possédant la nationalité française qui résident en France, des réductions d'impôt sur le revenu prévues par le code général des impôts. En revanche, les ressortissants britanniques personnes physiques qui ne résident pas en France ne peuvent bénéficier de ces réductions d'impôt dès lors que les personnes physiques possédant la nationalité française placées dans la même situation, c'est-à-dire qui ne sont pas résidents de France, ne peuvent pas en bénéficier.

74. Le paragraphe 2 de l'article 25 de la convention prévoit que l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant n'est pas établie dans cet autre Etat de façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité.

75. Toutefois, cette stipulation n'oblige pas un Etat à accorder aux personnes physiques résidentes de l'autre Etat qui possèdent un tel établissement stable les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres personnes physiques résidentes.

76. Le paragraphe 3 de l'article 25 de la convention précise que, sous réserve que ces charges aient été déterminées dans des conditions de pleine concurrence et ne se trouvent pas de ce fait placées sous l'empire des stipulations du paragraphe 1 de l'article 10, des paragraphes 4 ou 5 de l'article 12, des paragraphes 4 ou 5 de l'article 13, ou des paragraphes 3 ou 4 de l'article 23 de la convention, la déduction des intérêts, redevances et autres charges payés par un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant est en principe opérée pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise dans les mêmes conditions que si elles avaient été payées à un résident du premier Etat.

77. Le paragraphe 4 de l'article 25 de la convention interdit à un Etat contractant de traiter de façon moins favorable une entreprise résidente dont le capital est détenu ou contrôlé en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant. Cette stipulation et la discrimination qu'elle fait disparaître ont trait seulement à l'imposition des entreprises et non à celle des personnes qui détiennent ou contrôlent le capital des entreprises.

Elle a donc pour objet d'assurer à des résidents d'un même Etat un même traitement et non de soumettre les capitaux étrangers, entre les mains des associés ou actionnaires, à un régime identique à celui qui est appliqué aux capitaux nationaux. Cette stipulation n'est applicable qu'entre entreprises similaires.

78. Par ailleurs, l'article 25 de la convention ne comporte pas de paragraphe étendant sa portée aux impôts de toute nature ou dénomination. Dès lors, il ne s'applique qu'aux impôts visés à l'article 2 de la convention.

79. En vertu du paragraphe 6 de l'article 25 de la convention, les personnes physiques exerçant une activité salariée dans un Etat contractant peuvent déduire de leur revenu imposable dans cet Etat les cotisations qu'elles versent à un régime de retraite établi et fiscalement reconnu dans l'autre Etat dans les mêmes conditions et restrictions que les cotisations à un régime de retraite fiscalement reconnu dans le premier Etat.

80. Ce dispositif s'applique à condition que :

- la personne n'ait pas été un résident de Etat dans lequel elle exerce son activité salariée et ait cotisé au régime de retraite considéré immédiatement avant d'exercer son activité salariée dans cet Etat ; et

- le régime de retraite soit accepté par l'autorité compétente de cet Etat comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition dans cet Etat.

81. Ces cotisations peuvent être versées pour le compte de cette personne par son employeur. Dans ce cas, le paragraphe 7 de l'article 25 de la convention prévoit que ces cotisations ne sont pas traitées comme un revenu imposable de cette personne et sont admises en déduction pour le calcul des bénéfices de l'entreprise.

82. Le paragraphe 8 de l'article 25 de la convention définit l'expression « régime de retraite » comme un régime auquel une personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard des activités qu'elle exerce.

83. Un régime de retraite est fiscalement reconnu dans un Etat si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allègement fiscal dans cet Etat contractant.

84. Sous réserve du respect des conditions susmentionnées, le paragraphe 6 de l'article 25 de la convention prévoit que les cotisations de retraite visées sont, aux fins de déterminer l'impôt payable par la personne physique dans l'Etat d'exercice de l'activité, traitées de la même façon que les cotisations de retraite à un régime de sécurité sociale fiscalement reconnu par ce même Etat.

85. Dans le cas de la France, les cotisations versées à un régime de retraite établi et fiscalement reconnu au Royaume-Uni par ou pour le compte d'une personne physique exerçant une activité salariée en France sont déductibles en France sans limitation, conformément au 1^o-0 bis de l'article 83 du code général des impôts.

CHAPITRE 4 : PROCEDURE AMIABLE

86. Le champ d'application, les conditions de mise en œuvre et le déroulement de la procédure amiable sont décrites par l'instruction administrative du 23 février 2006 - BOI 14 F-1-06 – telles que modifiée par l'instruction du 23 décembre 2009 – BOI 14-F-1-09.

Toutefois, s'agissant de la suspension du délai d'établissement des impositions prévu par l'article L 189 A du livre des procédures fiscales, les développements figurant dans cette instruction s'appliquent sous réserve des dispositions de l'article 69 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010.

Cet article prévoit que pour les procédures amiables ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2011, la suspension du délai d'établissement des impositions ne s'applique que pour les bénéficiaires ou revenus rectifiés qui n'ont pas bénéficié dans l'autre Etat ou territoire d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du code général des impôts.

87. Il est précisé que la demande d'ouverture de la procédure amiable doit être présentée, par lettre simple, par la personne concernée aux autorités fiscales de l'Etat de sa résidence, ou, dans le cas d'une personne physique, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 25 de la convention et qu'elle est résidente de l'un des deux Etats, à celle de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité.

88. Cette demande doit être présentée dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux stipulations de la convention ou, ce qui constitue une spécificité de cette nouvelle convention, dans les six ans qui suivent la fin de l'année fiscale ou de la période d'imposition au titre desquelles cette imposition est établie ou proposée, selon le délai le plus favorable au contribuable.

89. Le paragraphe 3 de l'article 26 de la convention stipule que les autorités compétentes des Etats s'efforcent de résoudre les difficultés liées à l'interprétation ou l'application de la Convention et peuvent, par voie d'accord amiable, se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention.

90. Le paragraphe 5 de l'article 26 de la convention prévoit que, lorsque les autorités compétentes des deux Etats ne sont pas parvenues à un accord à l'issue des deux ans qui suivent la soumission d'un cas d'imposition non conforme aux stipulations de la convention dans le cadre de la procédure prévue par le paragraphe 1 de cet article, le contribuable peut demander que sa situation soit soumise à une procédure d'arbitrage.

91. La personne ne peut toutefois recourir à l'arbitrage prévu par le paragraphe 5 de l'article 26 de la convention lorsqu'une décision a déjà été rendue sur sa situation par une juridiction de l'un des Etats ou lorsque son cas a déjà été soumis à l'autorité compétente de l'un des deux Etats sur le fondement de la Convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées. En revanche, le recours à l'arbitrage prévu par la convention européenne relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées reste ouvert en cas de recours antérieur à l'arbitrage prévu par la convention franco-britannique.

92. Sous réserve de l'accord de la personne ayant sollicité la procédure d'arbitrage, la décision rendue à l'issue de cette dernière s'impose aux deux Etats contractants.

CHAPITRE 5 : ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS

93. Le champ d'application de l'article 27 de la convention est plus large que celui défini par les articles 1^{er} et 2 de la convention.

Les Etats contractants peuvent donc échanger des renseignements sur des résidents d'Etats tiers notamment lorsque ceux-ci possèdent un établissement stable dans un des Etats contractants sans être restreints par l'article 1. Ils peuvent aussi échanger des renseignements afférents aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants ou de leurs collectivités locales sans être restreints par l'article 2.

CHAPITRE 6 : DISPOSITIONS PARTICULIERES

Section 1 : Clause « anti-remittance basis »

94. Les paragraphes 1 et 2 de l'article 29 de la convention prévoient que les personnes résidentes d'un Etat contractant qui ne sont imposées dans cet Etat que sur le montant de leurs revenus ou gains en capital qui y sont reçus ou transférés ne peuvent bénéficier des réductions ou exonérations de retenue à la source ou de prélèvements, prévues par la convention, sur les revenus ou gains en capital dont la source se situe dans l'autre Etat contractant que si ces revenus ou gains sont imposés dans leur Etat de résidence. Cette clause n'est toutefois pas applicable en matière de bénéfices des entreprises et de dividendes.

95. En application de ces paragraphes, les personnes résidentes du Royaume-Uni qui n'y sont imposés que sur le montant de leurs revenus ou gains reçus ou transférés au Royaume-Uni (règle dite de la « remittance basis ») ne bénéficient, hormis s'agissant des bénéfices des entreprises et des dividendes, d'une exonération ou d'une réduction de retenue à la source ou de prélèvement sur leurs revenus ou gains en capital de source française, pour lesquels la convention limite le droit d'imposer de l'Etat de la source, que si ces revenus ou gains ne sont pas exonérés au Royaume-Uni.

96. Les revenus et gains en capital, qui ne bénéficient d'une exonération ou d'une réduction de l'impôt prélevé en France, en vertu des paragraphes 1 et 2 de l'article 29 de la convention, que s'ils ne sont pas exonérés au Royaume-Uni, sont les bénéfices qu'un résident du Royaume-Uni tire de l'exploitation en France, en trafic international, de navires, d'aéronefs et de véhicules ferroviaires, des intérêts et redevances de source française, des gains en capital, hormis les gains visés aux paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 14 de la convention, des revenus d'emploi visés aux paragraphes 2 et 3 de l'article 15 de la convention, des pensions visées à l'article 18 de la convention et des autres revenus visés à l'article 23 de la convention.

97. L'articulation de ces stipulations avec les modalités pratiques d'octroi des avantages conventionnels est détaillée infra au numéro [115].

Section 2 : Assiette réduite de l'impôt de solidarité sur la fortune pour les Britanniques s'installant en France

98. Le paragraphe 3 de l'article 29 de la convention prévoit une mesure de tempérament au profit des personnes physiques qui ont la nationalité britannique sans posséder en même temps la nationalité française et qui deviennent résidentes de France. Les biens situés hors de France que ces personnes possèdent au 1^{er} janvier de chacune des cinq années suivant l'année civile au cours de laquelle elles deviennent résidentes de France n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune afférent à chacune de ces cinq années.

99. En outre, si ces personnes perdent la qualité de résident de France pour une durée au moins égale à trois ans, puis redeviennent résidentes de France, les biens qu'elles possèdent hors de France au 1^{er} janvier de chacune des cinq années suivant l'année civile au cours de laquelle elle redeviennent résidentes de France n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune afférent à chacune de ces cinq années.

CHAPITRE 7 : MODALITES D'APPLICATION

100. L'article 30 de la convention précise que les autorités compétentes des deux Etats peuvent fixer les modalités de l'application de la convention.

101. Pour l'application de la convention, l'autorité compétente d'un Etat contractant peut exiger des personnes qui demandent à bénéficier d'un avantage prévu par la convention qu'elles remplissent une déclaration précisant la nature et le montant des revenus ou gains en capital perçus, ainsi qu'une attestation de l'administration fiscale de l'autre Etat contractant, certifiant que ces personnes sont des résidents de cet autre Etat contractant, ou toute autre pièce justificative prévue par sa législation interne.

Section 1 : Résident de France percevant des intérêts, redevances ou pensions privées de source britannique

102. Jusqu'au 31 décembre 2011, les résidents de France peuvent prétendre aux remboursements des impôts britanniques en matière d'intérêts, redevances, pensions et rentes viagères à titre onéreux sur présentation de certificats spécifiques.

103. A cet effet, le bénéficiaire doit établir, ou faire établir par son représentant éventuel, une demande sur un formulaire France-Particulier (Form France-Individual) pour les personnes physiques ou France/Entreprise (Form France/Company) pour les entreprises. Les formulaires peuvent être téléchargés directement depuis l'adresse suivante http://www.hmrc.gov.uk/cnr/form_france.htm.

104. Une demande distincte doit être établie par le créancier pour chaque débiteur britannique des produits considérés. Les deux exemplaires de la demande en langues française et anglaise doivent être remplis, signés et transmis au Centre des finances publiques dont relève le bénéficiaire.

105. Le Centre des finances publiques dont relève le bénéficiaire examine si les conditions prévues par la convention pour la délivrance de l'attestation sont remplies, s'assure que les exemplaires de la demande ont été correctement remplis et, s'il y a lieu, procède à cette fin aux investigations nécessaires pour se prononcer en connaissance de cause.

106. Si la demande est fondée, le Service l'atteste sur l'exemplaire prévu à cet effet qu'il rend au bénéficiaire ou à son mandataire. Il conserve l'exemplaire en français prévu à cet effet, aux fins d'assurer l'imposition des revenus indiqués dans la demande, dans le cas notamment où ces revenus n'auraient pas encore été imposés au moment du dépôt de la demande, et adresse ensuite l'exemplaire en anglais à la Direction des finances publique dont il dépend qui le fait parvenir à la Direction des résidents à l'Etranger et des Services Généraux, sise 10 rue du Centre 93465 Noisy le Grand Cedex. Cette direction est chargée d'en assurer la transmission aux autorités fiscales britanniques.

107. A compter du 1^{er} janvier 2012, l'exonération de l'impôt britannique retenu à la source sur les intérêts, redevances et pensions privées de source britannique sera accordée selon la procédure suivante.

108. Si la demande est fondée, le Service l'atteste sur l'exemplaire prévu à cet effet qu'il rend au bénéficiaire ou à son mandataire. Il conserve l'exemplaire prévu à cet effet, aux fins d'assurer l'imposition des revenus indiqués dans la demande, dans le cas notamment où ces revenus n'auraient pas encore été imposés au moment du dépôt de la demande.

109. Le bénéficiaire ou son mandataire adresse directement l'exemplaire de la demande prévu à cet effet à l'Administration fiscale britannique, dont les coordonnées figurent sur le formulaire.

110. Pour obtenir l'exonération de retenue à la source sur les intérêts et redevances de source britannique prévue par la Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, la procédure applicable est la suivante.

111. Le bénéficiaire résident de France doit établir, ou faire établir par son représentant éventuel, une demande sur un formulaire Form EU Interest & Royalties. La formule peut être téléchargée directement depuis l'adresse suivante <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/eu-claim-form.pdf>.

112. La procédure prévue aux numéros [102 à 107] est applicable mutatis mutandis.

Section 2 : Résident de France percevant des dividendes distribués par un véhicule britannique d'investissement dans l'immobilier visé au paragraphe 5 de l'article 11 de la convention

113. Lorsque, en vertu du paragraphe 5 de l'article 11 de la convention, la retenue à la source sur les dividendes distribués par un véhicule britannique d'investissement dans l'immobilier visé à ce paragraphe est limitée, la procédure applicable est la suivante.

114. Le bénéficiaire résident de France doit établir, ou faire établir par son représentant éventuel, une demande sur un formulaire Form UK-REIT DT-Individual pour les personnes physiques ou Form UK-REIT DT-Company pour les entreprises. Les formulaires peuvent être téléchargés directement depuis l'adresse suivante <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/claim-forms.htm>.

115. La procédure prévue aux numéros [102 à 107] est applicable mutatis mutandis.

Section 3 : Résident du Royaume-Uni percevant des revenus ou réalisant des gains de source française, à l'exception des bénéfices des entreprises et des dividendes

116. S'agissant des revenus ou gains de source française, peuvent bénéficier en France des avantages prévus par la convention les résidents du Royaume-Uni qui présentent, selon les cas, à l'établissement payeur des revenus, au débiteur des revenus ou au représentant fiscal accrédité, un justificatif émanant de l'administration fiscale britannique et attestant, au titre de l'année de perception du revenu ou de réalisation du gain, soit qu'elles sont domiciliées et résidentes ordinaires du Royaume-Uni au sens de la législation interne britannique, soit qu'elles n'ont pas opté pour une imposition limitée aux revenus ou gains reçus ou transférés au Royaume-Uni (règle dite de la « remittance basis »).

La condition prévue au paragraphe précédent n'est pas applicable lorsque le résident du Royaume-Uni perçoit des bénéfices des entreprises, au sens de l'article 7 de la convention, ou des dividendes de source française.

117. Sur présentation, préalablement au versement des revenus ou à la réalisation des gains, de l'un des justificatifs prévus au numéro [114], l'établissement payeur des revenus, le débiteur des revenus ou le représentant fiscal accrédité verse les revenus ou liquide les gains, sous déduction de la retenue à la source ou du prélèvement prévu par le droit interne français au taux prévu par l'article applicable de la convention.

118. En revanche, en l'absence de présentation de l'un de ces justificatifs préalablement au versement des revenus ou à la réalisation du gain, l'établissement payeur des revenus, le débiteur des revenus ou le représentant fiscal accrédité verse les revenus ou liquide les gains, sous déduction de la retenue à la source ou du prélèvement prévu par la législation interne française au taux prévu par cette dernière.

119. La restitution du trop perçu de retenue à la source ou de prélèvement entre le taux prévu par la législation interne française et l'article applicable de la convention peut être sollicitée auprès de l'administration, avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle du versement de la retenue à la source ou du prélèvement au Trésor français, par le bénéficiaire des revenus ou gains ou, lorsqu'il en est convenu ainsi, par l'établissement payeur. Cette demande de restitution doit être accompagnée de l'un des justificatifs prévus au numéro 114 ou d'une attestation de l'administration fiscale britannique certifiant que le revenu ou le gain faisant l'objet de la demande de restitution a été effectivement imposé au Royaume-Uni.

120. La demande de restitution doit être formulée auprès du service en charge du traitement des contentieux afférents à la retenue à la source ou au prélèvement considéré.

CHAPITRE 8 : SOCIETES OU FONDS D'INVESTISSEMENT
(articles 11, 12 et 13, point 7 du protocole)

121. Les sociétés ou fonds d'investissement établis dans un Etat contractant et qui respecteraient les conditions prévues par la convention pour être des résidents de cet Etat contractant ont droit aux avantages prévus par la Convention.

122. S'agissant des sociétés ou fonds d'investissement qui sont établis dans un Etat contractant mais qui n'en sont pas des résidents, des demandes visant à obtenir les avantages de la convention peuvent être présentées par les personnes chargées de la gestion de ces sociétés ou fonds, pour la fraction des revenus qui correspond aux droits détenus dans la société ou le fonds par les associés ou membres ayant droit à ces avantages.

CHAPITRE 9 : ENTREE EN VIGUEUR ET DATE D'EFFET

123. Conformément aux stipulations de son article 31, la convention est entrée en vigueur le 18 décembre 2009, jour de réception de la dernière notification constatant son approbation par chacun des Etats.

124. Elle s'applique pour la première fois :

1) en France :

I) En ce qui concerne les impôts sur le revenu perçus par voie de retenue à la source, aux sommes imposables à compter du premier janvier suivant l'année civile au cours de laquelle l'avenant est entré en vigueur, soit le 1^{er} janvier 2010 ;

II) En ce qui concerne les impôts sur le revenu qui ne sont pas perçus par voie de retenue à la source, aux revenus afférents, selon le cas, à toute année civile ou à tout exercice commençant à compter du premier janvier suivant l'année civile au cours de laquelle l'avenant est entré en vigueur (soit à toute période d'imposition débutant à compter du 1^{er} janvier 2010). Dans l'hypothèse où l'exercice comptable de douze mois d'une entreprise était ouvert antérieurement au 1^{er} janvier 2010 et a été clôturé par exemple le 31 mars 2010, les stipulations de la convention ne se sont donc appliquées pour la première fois qu'aux revenus de cette entreprise afférents à l'exercice comptable allant du 1^{er} avril 2010 au 31 mars 2011.

III) En ce qui concerne la mesure de tempérament prévue par le paragraphe 3 de l'article 29 de la convention au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune des Britanniques qui deviennent résidents de France, il est admis que celle-ci s'applique aux Britanniques qui ne possèdent pas en même temps la nationalité française qui sont devenues résidents au cours des cinq années civiles précédant l'application de la convention, c'est-à-dire après le 1^{er} janvier 2005. Les biens situés hors de France de ces personnes ne sont pas compris, à compter de la cotisation due au titre de 2010, dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune afférent aux cinq années civiles suivant celle au cours de laquelle elles sont devenues résidentes de France. Par exemple, les biens situés hors de France d'une personne de nationalité britannique qui ne possède pas en même temps la nationalité française et qui est devenue résidente de France au cours de l'année 2005 ne sont pas compris dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune dû par cette personne au titre de 2010. Ces biens seront en revanche compris dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune dû par cette personne à compter de 2011.

2) au Royaume-Uni :

I) En ce qui concerne l'impôt sur le revenu et sur les gains en capital, à toute année d'imposition commençant à partir du 6 avril de l'année civile suivant immédiatement celle au cours de laquelle l'avenant est entré en vigueur, soit le 6 avril 2010 ;

II) En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, à tout exercice commençant à partir du 1^{er} avril de l'année civile suivant immédiatement celle au cours de laquelle l'avenant est entré en vigueur, soit le 1^{er} avril 2010.

125. Nonobstant les stipulations du paragraphe 1 de l'article 31 de la convention, les stipulations de son article 9 s'appliquent rétroactivement, s'agissant de la France, à toute année civile ou tout exercice commençant le 1^{er} janvier 1994 ou postérieurement et, s'agissant du Royaume-Uni, à toute période d'imposition commençant le 1^{er} avril 1994 ou postérieurement.

126. Nonobstant les stipulations du paragraphe 1 de l'article 31 de la convention, le paragraphe 4 de cet article prévoit que le crédit d'impôt attaché aux dividendes versés par les sociétés résidentes du Royaume-Uni, dont le transfert à leur bénéficiaire effectif résident de France était prévu par le paragraphe 2 de l'article 9 de la convention du 22 mai 1968, n'est plus transféré pour les dividendes versés dès l'entrée en vigueur de la convention du 19 juin 2008. En conséquence, les résidents de France ne bénéficient plus du crédit d'impôt attaché aux dividendes distribués par les sociétés résidentes du Royaume-Uni pour les dividendes distribués à compter du 18 décembre 2009. Les résidents de France percevant des dividendes distribués à compter du 18 décembre 2009 par des sociétés résidentes du Royaume-Uni ne doivent donc plus déclarer en France le montant de ce crédit d'impôt et ne bénéficient plus en France d'un crédit d'impôt égal au crédit d'impôt britannique et imputable sur l'impôt français afférent à ces dividendes.

127. Dans l'hypothèse où, en vertu de ces règles d'entrée en vigueur, un contribuable est susceptible de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable que celui qui lui a été appliqué en 2010 sous l'empire des stipulations de la convention du 22 mai 1968, la régularisation de la situation de ce contribuable sera opérée sur demande formulée par ce dernier dans les délais de droit commun prévus par l'article R 196-1 du Livre des procédures fiscales.

128. Les stipulations de la convention entre la France et le Royaume-Uni signée à Londres le 22 mai 1968 ont cessé de s'appliquer aux dates à compter desquelles la convention du 19 juin 2008 s'est appliquée pour la première fois, en fonction de la nature des impôts ou des revenus concernés.

Annoter :	BOCD supprimé	1969-II-4656
	BOED supprimé	1969-10687
	BODGI supprimés	14 B-1-70
		14 F-1-70
		14 G-1-70
		14 B-4-71
		14 B-9-72
		14 B-1-73
		14 B-3-73
		14 B-4-74
	BOI supprimés	14 B-2-88

Le conseiller maître

Christian COMOLET-TIRMAN