

N° 495

SÉNAT

SESSION EXTRAORDINAIRE DE 2005-2006

Rattaché pour ordre au procès-verbal de la séance du 21 septembre 2006
Enregistré à la Présidence du Sénat le 27 septembre 2006

RAPPORT

FAIT

au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation (1) sur :

- le projet de loi, ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE, autorisant l'approbation de l'avenant à la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique 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 la fortune ;

- et le projet de loi, ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE, autorisant l'approbation de l'avenant à la convention entre la République française et les États-Unis d'Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les successions et sur les donations,

Par M. Adrien GOUTEYRON,
Sénateur.

(1) Cette commission est composée de : M. Jean Arthuis, président ; MM. Claude Belot, Marc Massion, Denis Badré, Thierry Foucaud, Aymeri de Montesquiou, Yann Gaillard, Jean-Pierre Masseret, Joël Bourdin, vice-présidents ; M. Philippe Adnot, Mme Fabienne Keller, MM. Michel Moreigne, François Trucy, secrétaires ; M. Philippe Marini, rapporteur général ; MM. Bernard Angels, Bertrand Auban, Jacques Baudot, Mme Marie-France Beaufils, MM. Roger Besse, Maurice Blin, Mme Nicole Bricq, MM. Auguste Cazalet, Michel Charasse, Yvon Collin, Philippe Dallier, Serge Dassault, Jean-Pierre Demerliat, Eric Doligé, Jean-Claude Frécon, Yves Fréville, Paul Girod, Adrien Gouteyron, Claude Haut, Jean-Jacques Jégou, Roger Karoutchi, Alain Lambert, Gérard Longuet, Roland du Luart, François Marc, Michel Mercier, Gérard Miquel, Henri de Raincourt, Michel Sergent, Henri Torre, Bernard Vera.

Voir les numéros :

Assemblée nationale : 2755, 2756, 3129 et T.A. 599 et 600

Sénat : 446, 447 (2005-2006)

Traités et conventions.

SOMMAIRE

Pages

EXPOSÉ GÉNÉRAL	5
I. LA NÉCESSITÉ D'UNE ÉVOLUTION DES CONVENTIONS FISCALES FRANCO-AMÉRICAINES	9
A. LES INTÉRÊTS ÉCONOMIQUES ET FINANCIERS EN PRÉSENCE.....	9
B. DES ÉVOLUTIONS SOUHAITABLES CONCERNANT LES DEUX CONVENTIONS FISCALES FRANCO-AMÉRICAINES.....	9
1. <i>La convention de 1994 en matière d'impôt sur le revenu</i>	9
2. <i>La convention de 1978 en matière de succession et de donation</i>	11
C. L'HISTORIQUE DE LA NÉGOCIATION.....	12
II. LES DEUX AVENANTS SOUMIS À L'APPROBATION DU PARLEMENT	15
A. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR L'AVENANT À LA CONVENTION DE 1994.....	15
1. <i>Définition de la notion de résident (article I)</i>	15
2. <i>Dividendes reçus par des REIT (article II)</i>	16
3. <i>Les pensions privées (articles III et IV)</i>	16
4. <i>Aménagement de la faculté offerte aux américains de ne pas appliquer la convention (article VI)</i>	17
5. <i>Modalités d'élimination de la double imposition (article V) :</i>	17
B. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR L'AVENANT À LA CONVENTION DE 1978.....	18
1. <i>Abattement de 50 % (article VI §1)</i>	18
2. <i>Déduction maritale (article VI §3)</i>	18
3. <i>Crédit unifié (article VII §3)</i>	18
4. <i>Modalités d'élimination de la double imposition :</i>	19
C. L'IMPACT PREVISIBLE DES DEUX AVENANTS.....	22
EXAMEN EN COMMISSION	23

EXPOSÉ GÉNÉRAL

Le présent rapport **regroupe les analyses de votre rapporteur sur deux projets de loi connexes** :

- le projet de loi n° 446 (2005-2006) autorisant l'approbation de l'avenant à la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune ;

- ainsi que sur le projet de loi n° 447 (2005-2006) autorisant l'approbation de l'avenant à la convention entre la République française et les Etats-Unis d'Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les successions et sur les donations.

Les deux avenants aux conventions fiscales américaines, respectivement de 1978 pour les successions et les donations, et de 1994 pour l'impôt sur le revenu ont fait l'objet d'une négociation longue et difficile.

S'agissant de l'impôt sur le revenu, il s'agissait de résoudre certaines difficultés d'application du texte existant en matière de pensions et en matière de « partnerships » (sociétés de personnes).

En ce qui concerne la convention relative aux successions et donations, l'avenant négocié à la demande des autorités françaises vise essentiellement à régler les difficultés apparues à compter du 10 novembre 1988 suite à l'entrée en vigueur des dispositions de la loi fédérale américaine : « Technical And Miscellaneous Revenue Act of 1988 » (législation TAMRA). L'avenant a pour objet d'accorder aux conjoints survivants, qui ne possèdent pas la nationalité américaine, des avantages en matière de crédit d'impôt unifié et de déduction maritale prévus par la législation interne américaine au profit des seuls citoyens américains.

Ce rapport est aussi l'occasion de formuler **quelques remarques générales sur les conventions fiscales signées par la France**.

Votre rapporteur évalue en effet désormais le délai d'approbation par la France des conventions fiscales, en le comparant avec celui que pratiquent les pays parties prenantes. L'examen simultané par votre commission des finances de cinq projets de loi portant approbation de conventions ou d'avenants en matière fiscale, le 27 septembre 2006, ne change pas un constat formulé précédemment, en avril 2006, qui paraît peu favorable à la France. **Sur la période récente, le processus d'approbation engagé par la France s'est achevé plus tardivement que celui du pays tiers, dans huit cas sur dix.**

Délai d'approbation des conventions fiscales signées par la France

Pays	Signature	Approbation pays tiers	Approbation France	Retard par rapport au pays tiers
ALBANIE	24/12/02	21/05/03	21/06/05	2 ans, 1 mois
ARMENIE (avenant)	03/02/04	14/12/04		1 an, 9 mois
AZERBAIDJAN	20/12/01	08/04/02	19/05/05	3 ans, 1 mois
CHILI	07/06/04	16/01/06	29/05/06	4 mois
CROATIE	19/06/03	18/02/05	21/06/05	4 mois
Etats-Unis	08/12/04	31/03/06 : vote favorable du Sénat Transmission au Président pour signature		0
GUINEE	15/02/99	02/08/04	24/04/03	0
MONACO (avenant)	08/11/05	30/05/05	15/03/05	0
PAYS-BAS (avenant)	07/04/04	15/12/04	19/05/05	5 mois
SLOVENIE	07/04/04	02/04/05		1 an cinq mois
REP. TCHEQUE	28/04/03	01/03/04	14/03/05	1 an

Source : ministère des affaires étrangères

L'analyse **doit être nuancée** toutefois pour deux raisons.

D'une part, dans le cas du projet de loi n° 465 (2005-2006) autorisant l'approbation des accords sous forme d'échange de lettres relatifs à la fiscalité des revenus de l'épargne entre le Gouvernement de la République française et les territoires dépendants et associés du Royaume-Uni et des Pays-Bas, la France applique déjà ces accords de manière provisoire.

D'autre part, les délais de ratification paraissent parfois courts au regard des délais de négociation : dans le cas des négociations franco-américaines, la négociation de l'avenant en matière de successions a débuté en 1990. Les Etats-Unis ont fait parvenir à la France leur dernier projet de texte en 1996, mais les négociations n'ont définitivement abouti qu'en 2000. A cette date, l'ouverture de la négociation sur l'avenant à la convention relative à l'impôt sur le revenu a conduit les autorités américaines à attendre, pour engager le processus d'adoption du premier avenant, que le second avenant

soit négocié. En 2002, le second avenant était paraphé. Il a fallu attendre le 8 décembre 2004 pour la signature de cet avenant à Washington...

Compte tenu de la complexité des négociations autour des conventions fiscales, votre rapporteur est d'avis, compte tenu de la densité de notre réseau de conventions bilatérales, de privilégier dorénavant l'actualisation et le toilettage des textes existants. Il attend ainsi de l'observatoire des conventions fiscales internationales, qui regroupe les représentants des entreprises présentes « à l'international », qu'il fasse connaître à votre commission des finances les difficultés d'application des textes existants, et les propositions de modernisation éventuelles, afin que votre rapporteur soit en mesure d'évaluer, *ex post*, les dispositifs approuvés par le Parlement, et de formuler quelques recommandations au gouvernement pour la détermination de son calendrier de négociation.

Les premiers échanges que votre rapporteur a eu avec l'observatoire font état de dysfonctionnements dans l'application de certaines conventions dont certains perdurent ou s'aggravent (Brésil, Inde...). Des retards dans la négociation de certaines conventions sont relevés. Ce serait ainsi actuellement le cas pour la signature de la convention avec la Grande-Bretagne. Il faut néanmoins remarquer que certains retards incombent aux Etats étrangers (Belgique sur les frontaliers, Danemark sur les pensions, Gabon sur la seule ratification...).

I. LA NÉCESSITÉ D'UNE ÉVOLUTION DES CONVENTIONS FISCALES FRANCO-AMÉRICAINES

A. LES INTÉRÊTS ÉCONOMIQUES ET FINANCIERS EN PRÉSENCE

Sur le plan économique, hors de l'Union Européenne, les Etats-Unis constituent les premiers partenaires commerciaux de la France. La balance commerciale avec ce pays était excédentaire en 2005, présentant un solde positif de 9,7 milliards d'euros. Sur la période 1992-2005, la France a vu son rang de fournisseur fluctuer entre la 8^{ème} et la 11^{ème} place et son rang de client entre la 7^{ème} et la 10^{ème} place. Les investissements américains en France s'élevaient en 2005 à 56 milliards de dollars. Actuellement, la France est le 10^{ème} fournisseur des Etats-Unis et leur 9^{ème} client.

Par ailleurs, la France est le cinquième investisseur étranger en stock des Etats-Unis (10 % du total des stocks aux Etats-Unis) et le quatrième investisseur en flux (17 % des flux entrants).

Les Etats-Unis détiennent le troisième stock des investissements directs réalisés en France et ont, en 2004, été le premier investisseur en flux.

En ce qui concerne la présence française aux Etats-Unis, celle-ci est évaluée à près de 245.000 personnes ce qui représente en nombre une des toutes premières communautés françaises à l'étranger.

Les entreprises françaises ont dans ce pays 2.500 filiales employant 580.000 personnes (dont plus de 500 ont un chiffre d'affaires de plus de 3 millions de dollars) faisant de la France le 3^{ème} employeur étranger aux Etats-Unis.

B. DES ÉVOLUTIONS SOUHAITABLES CONCERNANT LES DEUX CONVENTIONS FISCALES FRANCO-AMÉRICAINES

1. La convention de 1994 en matière d'impôt sur le revenu

L'avenant modifiant la convention franco-américaine du 31 août 1994 en matière d'impôt sur le revenu et la fortune a été rendu nécessaire par certaines difficultés d'application du texte existant, tenant principalement en deux points :

- des difficultés tout d'abord en matière de pensions :

La convention de 1994 prévoyait, conformément au modèle de l'OCDE, un principe d'imposition des retraites privées dans l'Etat de résidence. Cependant la France avait souhaité introduire une exception concernant les pensions versées en application de la législation sur la sécurité sociale afin que celles-ci soient imposables dans l'Etat de la source.

Les deux Etats n'ayant pas la même conception du champ d'application couvert par la législation sur la sécurité sociale, l'application de ces dispositions a été source de difficultés portant à la fois sur l'imposition des pensions et la déductibilité de certaines cotisations.

L'avenant clarifie définitivement la situation en posant un principe exclusif d'imposition des pensions dans l'Etat d'où elles proviennent.

La déductibilité des cotisations est sécurisée par le texte de l'avenant, qui précise désormais qu'« *un régime de retraite français ou tout autre régime de retraite organisé en application de la législation française sur la sécurité sociale est considéré comme correspondant à un régime de retraite constitué, établi et reconnu aux fins d'imposition aux États-Unis* ».

- des difficultés ensuite en matière de « partnerships » :

L'avenant a pour objectif de régler les difficultés inhérentes aux spécificités de la législation des deux Etats en matière de sociétés de personnes (« partnerships » du côté américain) liées à des conceptions juridiques et fiscales très différentes.

Les Etats-Unis appliquent une règle de transparence fiscale totale à ces entités (les revenus sont réputés être directement appréhendés par les associés) alors que la France applique un régime intermédiaire dit de translucidité dans lequel on distingue le sujet fiscal (la société de personnes) et le redevable de l'impôt (les associés).

La rédaction actuelle de l'article 4 §2 alinéa b (iv) qui attribue le statut de résident conventionnel aux sociétés transparentes, à condition que les revenus de source française soient imposés aux Etats-Unis soit entre les mains de l'entité soit entre les mains des associés, est pénalisante dans trois cas :

- **lorsqu'un membre d'un « partnership » n'est pas imposé à raison de ses revenus de source française**, ce qui est notamment le cas des fonds de pension et des organismes sans but lucratif américains : la convention ne peut pas leur être appliquée car ils ne sont pas considérés comme des résidents ;

L'alinéa (vi) du second paragraphe de l'article I de l'avenant lève désormais la condition d'imposition au niveau de ces organismes des revenus de source française, ce qui permet désormais de les considérer comme résidents des États-Unis.

- **lorsque l'associé du « partnership » américain est un résident de France**, ses revenus de source française subissent une double imposition non éliminée par la convention: au moment de leur appréhension par l'entité transparente et au moment de leur redistribution à l'associé ;

L'avenant prévoit désormais qu'un « partnership » américain est, dans ce cas, un résident de France. Ceci permet d'éliminer la double imposition dès lors que ces revenus n'auront donc plus à supporter de retenues à la source de sortie.

- la convention du 31 août 1994 n'apporte pas de précisions quant aux situations triangulaires dans lesquelles un revenu ayant sa source dans l'un des deux Etats revient à un résident de l'autre Etat en sa qualité d'associé d'une structure transparente constituée dans un Etat tiers.

L'avenant élargit l'octroi des avantages conventionnels aux revenus ou gains de source française perçus par des entités transparentes qui ne seraient pas constituées ou dirigées sur le territoire des États-Unis et dont certains de leurs associés sont des résidents des États-Unis. Cette extension est toutefois conditionnée à certaines conditions cumulatives, dont le régime fiscal de l'entité en cause dans son Etat de constitution, la reconnaissance de sa transparence fiscale et l'existence d'une clause d'échanges de renseignements entre l'Etat de la source des revenus et l'Etat tiers.

Afin de favoriser les investissements de source française ou américaine effectués par le truchement de ces entités transparentes, l'avenant à la convention permet, sous réserve du respect de certaines conditions, d'éliminer les doubles impositions que subissaient ces revenus dans les situations précitées.

2. La convention de 1978 en matière de succession et de donation

Les spécificités de la convention de 1978 en matière de succession et de donation par rapport au modèle OCDE de 1966 étaient les suivantes :

- extension du champ d'application de la convention aux donations entre vifs ;
- détermination du domicile du défunt dans un seul Etat en prévoyant des clauses particulières pour les personnes se trouvant dans l'un des 2 Etats pour des motifs temporaires ;
- prise en compte du passif successoral ;
- prise en compte des régimes préférentiels prévus par la législation respective des deux Etats en faveur des transmissions à titre gratuit entre conjoints (biens de communauté côté français, déduction maritale côté américain)
- introduction d'une clause de traitement réciproque des dons et legs à des organismes à buts désintéressés.

Ces spécificités ont été réduites après l'actualisation de la convention OCDE de 1982.

L'avenant a dès lors pour seul objet de permettre aux citoyens français de bénéficier des dispositions favorables prévues par la nouvelle législation américaine entrée en vigueur le 1^{er} novembre 1988, ses dispositions peuvent en conséquence difficilement être comparées avec celles figurant dans d'autres conventions fiscales conclues par la France.

Cet avenant négocié à la demande des autorités françaises vise ainsi à régler les difficultés apparues à compter du 10/11/1988 suite à l'entrée en vigueur des dispositions de la loi fédérale américaine : « Technical And Miscellaneous Revenue Act of 1988 » (législation TAMRA).

Il s'agit d'accorder aux conjoints survivants, qui ne possèdent pas la nationalité américaine, des avantages en matière de crédit d'impôt unifié et de déduction maritale prévus par la législation interne américaine au profit des seuls citoyens américains.

Les Etats-Unis faisaient prévaloir la législation TAMRA sur les dispositions conventionnelles en application du principe américain du « treaty overriding » limitant ainsi les avantages en matière de droits de succession.

L'avenant permettra de rééquilibrer de manière favorable la situation des conjoints survivants de nationalité française.

C. L'HISTORIQUE DE LA NÉGOCIATION

La négociation des deux avenants avec les Etats-Unis a été longue et complexe, le temps de la négociation du premier avenant, à la convention de 1978, engagée dès 1989, ayant été prolongé par les délais de négociation du second avenant, sur la convention de 1994.

- le 10 novembre 1988, les dispositions de la loi fédérale américaine « **Technical and miscellaneous Revenue Act of 1988** » (législation Tamra) entrent en vigueur. Elles seront complétées l'année suivante par la loi « Omnibus Budget Reconciliation Act » de 1989 (OBRA) ;

- le 6 avril 1989, l'attaché fiscal français à Washington organise une réunion sur le problème engendré par cette nouvelle législation

- le 22 mai 1990 une note verbale est adressée au département d'Etat ;

- un 1^{er} tour de négociation à lieu à Washington du 25 au 29 mars 1991 :

Les Etats-Unis proposent une compensation à la suppression de la déduction maritale par un abattement de 600.000 dollars supplémentaire destiné à éviter la taxation du capital représentatif de certaines pensions de retraite, sans toutefois préciser quelles catégories de pensions seraient concernées .

De son côté, la France exprime le souhait que soit examinée la possibilité de donner aux conjoints survivants français lorsque le défunt était un résident des États-Unis une déduction maritale de 50 % (au lieu de 100 % pour les citoyens américains).

La justification de cette demande tenait au fait qu'il y aurait ainsi un équilibre entre le système français où le conjoint survivant est imposé sur la

moitié des biens de communauté, et la disposition de l'article 11 de la convention de 1978 selon laquelle une déduction maritale de 50 % est accordée par les États-Unis lorsque le défunt était un résident de France.

- un second tour de négociation se déroule du 30 septembre au 3 octobre 1991 à Paris ;

Dès le début de la session, la délégation américaine annonce qu'elle ne pourra discuter d'une autre proposition que la sienne. Elle pose en préalable à la poursuite des discussions que la partie française accepte sa solution. Elle quitte la table de négociation le 1^{er} octobre, devant le refus français.

Suite à ce second tour de négociations, la discussion reste pendante dès lors que les négociations dépendent de savoir si la proposition française pouvait être acceptée par le Congrès américain.

- octobre 1991 : un autre incident vient ternir les relations des deux administrations fiscales. Deux articles paraissent dans la presse américaine contenant des informations qui auraient été divulguées par la partie française et que la partie américaine considérait comme confidentielle. Cette affaire donne lieu à une lettre des autorités fiscales américaines du 24 octobre 1991 à laquelle la France n'a finalement pas répondu de manière officielle ;

- le programme de négociations reprend pourtant dès la fin de l'année 1992, parallèlement à la négociation de la nouvelle convention en matière d'impôts sur le revenu et la fortune. Deux tours de négociation ont ainsi lieu en janvier 1993 et en février 1994. Le dossier n'avance toutefois pas beaucoup dès lors que la partie américaine est déterminée à conclure la nouvelle convention sur le revenu ;

- un dernier tour de négociations a eu lieu du 29 au 31 mars 1995 à Washington au cours duquel le dernier projet français est transmis aux Américains ;

- le 30 janvier 1996 les Etats-Unis font parvenir à la France leur dernier projet de texte ;

- le texte est définitivement approuvé en 2000 ;

- S'ouvre alors la négociation sur le second avenant ;

- 13 au 15 mars 2000 : ouverture de discussions portant essentiellement sur les pensions privées de source française versées à des Français résidents des Etats-Unis au titre d'un régime de retraite ;

Au cours de cette réunion, deux problèmes sont soulevés par les Etats-Unis :

- ils considèrent que l'article 18 ne couvre, côté français, que les pensions versées dans le cadre du régime de base de la sécurité sociale et ne visait pas les régimes complémentaires ;

- ils refusent d'assimiler les régimes de retraites constitués en France et ceux constitués aux Etats-Unis.

- 12 juillet 2000 : proposition française concernant les « partnerships » et les pensions privées ;

- 1er septembre 2000 : réponse des autorités fiscales américaines. Elles proposent une refonte totale du régime d'imposition des pensions tout en gardant la dualité public/privé pour les personnes en activité ;

- 5 septembre 2000 : réunion de la commission des affaires économiques, fiscales et financières du conseil supérieur des Français de l'étranger. Présentation aux représentants du CSFE des difficultés d'application de la convention, principalement les « partnerships » et les pensions ;

- 16 octobre 2000 : nouvelle proposition française. La France propose notamment de porter à six au lieu de trois, par voie d'instruction, la règle de l'empilement des partnerships prévue dans l'instruction du 26 avril 1999 ;

- 27 octobre 2000 : conférence téléphonique avec les Etats-Unis dont le sujet principal est les sociétés de personnes ;

- 12 février 2001 : contre-proposition américaine. Les Etats-Unis acceptent de modifier la règle de l'empilement des « partnerships » par voie d'instruction mais demandent des précisions sur le traitement des fonds de pensions américains membres d'un « partnership » ;

- 11 février 2002 : envoi d'un projet d'avenant aux Etats-Unis ;

- 27 février 2002 : discussions à Washington à partir du projet d'avenant adressé le 11 février 2002 aux autorités américaines par la France ;

Les Etats-Unis soulèvent la question du régime fiscal applicable aux distributions réalisées par des « Real estate Investment trust¹ » (REIT) américains au profit des résidents de France. Il s'agit d'accorder le taux de retenue à la source de 15 % aux dividendes payés par un REIT.

La France accepte la proposition américaine et l'avenant est paraphé.

8 décembre 2004 : signature du projet d'avenant à Washington

31 mars 2006 : le Sénat américain émet un vote favorable à la ratification de l'avenant, le texte doit donc être transmis au Président des Etats-Unis pour signature des instruments de ratification.

¹ Véhicule de placement dans l'immobilier.

II. LES DEUX AVENANTS SOUMIS À L'APPROBATION DU PARLEMENT

A. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR L'AVENANT À LA CONVENTION DE 1994

Les principales dispositions du projet d'avenant à la convention entre la France et les Etats-Unis du 31 août 1994 en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune concernent les points suivants :

1. Définition de la notion de résident (article I)

Les fonds communs de placement étaient visés à l'alinéa iii du b du §2 de l'article 4 en tant que résidents.

Désormais, un fonds commun de placement ne bénéficiera des avantages conventionnels pour ses revenus de source américaine qu'à hauteur de la fraction de ces revenus qui bénéficient aux membres de ces fonds qui sont eux-mêmes des résidents de France (article I §1)

Le paragraphe 2 de l'article I du projet d'avenant élargit l'octroi des avantages conventionnels aux revenus ou gains de source française perçus par des entités transparentes non constituées ou dirigées sur le territoire des États-Unis mais comptant parmi leurs associés des résidents des États-Unis, si certaines conditions cumulatives citées aux sous-alinéas (aa) à (dd) sont réunies.

Ainsi, lorsque ces résidents des Etats-Unis perçoivent des revenus qui proviennent de France par l'intermédiaire de structures qui ne sont pas fiscalisées à raison des revenus de source française en cause et lorsque ces revenus sont imposés aux Etats-Unis entre les mains des associés de la même manière que s'ils avaient été obtenus par ces derniers sans l'interposition du « partnership » ou de l'entité transparente similaire, les intéressés pourront obtenir le bénéfice des avantages conventionnels à raison de la fraction de ces revenus qui leur revient.

Ce même paragraphe 2 de l'article I de l'avenant crée également deux alinéas supplémentaires au paragraphe 2 de l'article 4 de la convention.

Le nouvel alinéa (v) vise à permettre d'octroyer le bénéfice des avantages conventionnels à l'associé résident de France d'un « partnership » américain percevant des revenus passifs de source française. En effet, compte tenu de l'absence de concept de transparence dans le droit interne français, de tels revenus ne peuvent être considérés comme des revenus d'un résident de France mais comme des revenus de source française appréhendés par une personne non domiciliée fiscalement en France et non imposée à raison de ces revenus.

La nouvelle disposition prévoit désormais qu'en tout état de cause, et sans aucune référence au droit interne français, un « partnership » américain

est un résident de France pour la part de ses revenus de source française qui reviennent à un résident de France.

Le nouvel alinéa (vi) vise à permettre d'octroyer le bénéfice des avantages conventionnels aux revenus de source française perçus par des fonds de pension et des organismes sans but lucratif américains en qualité de membres d'une ou de plusieurs structures fiscalement transparentes.

2. Dividendes reçus par des REIT (article II)

L'article II de l'avenant modifie le paragraphe 2 de l'article 10 de la convention relatif aux dividendes perçus par des « real estate investment trust¹ » (REIT).

Cette nouvelle disposition permet, suite à une modification de la législation interne américaine en la matière, d'accorder le taux réduit conventionnel de retenue à la source de 15 % dans deux autres situations supplémentaires à savoir :

- à l'ensemble des personnes résidentes de l'autre Etat à raison des dividendes afférents à des catégories de parts sociales négociables dans la mesure où l'investisseur ne détient pas plus de 5 % des droits dans le trust, toutes catégories de parts sociales confondues ; et

- aux investisseurs qui sont les bénéficiaires effectifs des dividendes s'ils détiennent moins de 10 % des droits dans le trust et si aucun autre membre de ce trust ne détient plus de 10 % des droits dans ce dernier.

3. Les pensions privées (articles III et IV)

L'article III de l'avenant remplace l'article 18 de la convention relatif aux pensions privées. Désormais, le nouvel article concerne l'ensemble des pensions privées et publiques et pose un principe d'imposition exclusive à la source dans son paragraphe 1.

Au nouveau paragraphe 2, le principe de la déductibilité des cotisations de retraite versées à un régime de retraite constitué, établi et reconnu fiscalement dans l'autre Etat contractant des revenus perçus par une personne physique exerçant une profession indépendante ou dépendante et qui est un résident d'un Etat contractant, est clairement établi en référence aux systèmes de retraite des deux Etats contractants.

L'article IV de l'avenant modifie les paragraphes 2 et 3 de l'article 19 de la convention relatif aux pensions publiques.

En effet, le nouvel article 18, tel qu'il est rédigé par l'article III de l'avenant commenté ci-dessus, vise désormais l'ensemble des pensions et donc y compris les pensions publiques. Par souci de cohérence et de meilleure

¹ Véhicule de placement dans l'immobilier.

lisibilité de la convention ainsi modifiée, les pensions publiques ont donc été retirées de l'article 19 sans que soit modifié le principe de leur imposition exclusive dans l'Etat de la source.

4. Aménagement de la faculté offerte aux américains de ne pas appliquer la convention (article VI)

L'article VI de l'avenant modifie les paragraphes 2 et 3 de la convention relatifs au droit et à ses limites pour les Etats-Unis d'imposer leurs résidents et leurs citoyens comme si la convention n'existait pas.

Le paragraphe 1 de l'article VI de l'avenant modifie la définition du « citoyen » incluse dans le paragraphe 2 de l'article 29 en y ajoutant les anciens résidents de longue durée. Cette notion, qui résulte de l'introduction, en droit américain, d'un droit de « suite » des personnes qui s'expatrient pour des motifs principalement fiscaux, est la reprise de celle utilisée dans le cadre de l'avenant à la convention successions.

Le paragraphe 1 du nouvel article 18 visant l'intégralité des pensions est désormais cité à l'alinéa (a) du paragraphe 3 de l'article 29 de la convention et règle la situation des pensions publiques de source française versées aux résidents des Etats-Unis qui sont titulaires de la carte verte.

Il en résulte que les anciens agents de l'Etat français, retraités aux Etats-Unis et titulaires de la carte verte américaine, ne seront plus imposables aux Etats-Unis à raison de ces sommes.

5. Modalités d'élimination de la double imposition (article V)

L'article V de l'avenant tire les conséquences des modifications introduites dans les articles précédents sur l'article 24 de la convention relatif à l'élimination de la double imposition.

Ainsi, le paragraphe 1 de l'article V de l'avenant supprime l'alinéa b (iv) du paragraphe 1 de l'article 24 qui était relatif à l'élimination de la double imposition par la France en ce qui concerne les pensions privées perçues par une personne physique résidente de France et possédant la citoyenneté américaine.

La modification du principe d'imposition à la source posée par le nouvel article 18 de l'ensemble des pensions supprime en effet la double imposition éventuelle de ce revenu dans une telle situation.

Le paragraphe 2 de l'article V de l'avenant tire les conséquences de la précédente suppression en renumérotant les alinéas suivants.

Le paragraphe 3 tire également la conséquence de la suppression des pensions publiques de l'article 19 au regard de la méthode d'élimination de la double imposition du côté américain.

B. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR L'AVENANT À LA CONVENTION DE 1978

Les principales dispositions du projet d'avenant à la convention entre la France et les Etats-Unis du 24 novembre 1978 en matière d'impôts sur les successions et sur les donations concernent les points suivants :

1. Abattement de 50 % (article VI §1)

Lorsqu'un conjoint qui ne possède pas la nationalité américaine reçoit d'un défunt ou d'un donateur, qui était domicilié en France lors de son décès ou au moment du don, des biens qui sont imposables aux Etats-Unis sur le fondement des articles 5 (biens immobiliers), 6 (actif d'un établissement stable et biens constitutifs d'une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale) ou 7 (biens mobiliers et corporels), ce conjoint pourra bénéficier d'un abattement d'un montant égal à la moitié de la valeur de l'ensemble des biens qui sont imposables aux Etats-Unis à l'occasion de ce décès ou de ce don.

2. Déduction maritale (article VI §3)

La déduction maritale au profit des conjoints survivants qui ne possèdent pas la nationalité américaine, qui leur avait été retirée par la législation TAMRA, sera partiellement restaurée.

Ainsi, le conjoint survivant bénéficiera d'une déduction maritale plafonnée au montant de l'« applicable exclusion amount » prévu par la législation des Etats-Unis en vigueur à la date du décès (dont le montant, égal à 675.000 dollars pour l'année 2000, sera progressivement augmenté pour atteindre 1 million de dollars en 2006), dans les situations suivantes :

- le défunt était domicilié dans l'un des deux Etats ou possédait la citoyenneté américaine ;

- le conjoint survivant était domicilié dans l'un des deux Etats contractants, et les deux conjoints étaient domiciliés aux Etats-Unis, au moins l'un des deux possédait la nationalité française.

3. Crédit unifié (article VII §3)

Les successions des résidents de France ne disposant pas de la nationalité américaine bénéficieront aux Etats-Unis d'un crédit d'impôt unifié (« unified tax credit ») égal à la plus grande des deux sommes suivantes :

- le montant du « unified tax credit » prévu par le droit interne américain au profit des successions des citoyens américains au jour du décès (dont le montant, fixé à 220.500 dollars au titre de 2000, sera réévalué pour

atteindre à terme 345.800 dollars en 2006), au prorata des biens faisant partie de la succession qui sont situés aux Etats-Unis ;

- le montant du « unified tax credit » accordé en application du droit interne américain au profit des successions des personnes qui, au moment de leur décès, ne sont ni citoyennes, ni résidentes des Etats-Unis (13.000 dollars au titre de 1999).

Le projet d'avenant prévoit en outre en son article IX un effet rétroactif de ces mesures aux successions ouvertes et aux donations effectuées à compter du 10 novembre 1988. A cet effet, un délai spécifique de réclamation d'un an et deux mois suivant la date à laquelle l'avenant entrera en vigueur est instauré par l'avenant afin de permettre aux personnes concernées de présenter une réclamation auprès des services fiscaux américains en vue de bénéficier de ces dispositions.

L'avenant prévoit dans ce même article IX que les trusts spécifiquement constitués aux Etats-Unis dans le cadre des successions ouvertes depuis le 10 novembre 1988 par des conjoints survivants de nationalité française en vue de bénéficier de la neutralisation de l'impôt dû aux Etats-Unis à raison du décès de leur conjoint (« Qualified domestic trusts ») pourront être dissous sans conséquence fiscale pour les intéressés dans le même délai.

4. Modalités d'élimination de la double imposition :

L'article VII de l'avenant remplace entièrement l'actuel article 12 de la convention relatif à la méthode d'élimination des doubles impositions.

Le paragraphe 1 demeure inchangé, il prévoit que dans un premier temps chacun des deux Etats contractants peut imposer la succession ou le don en application de son droit interne.

Le paragraphe 2 a) relatif à l'élimination des doubles impositions du côté français modifie la méthode jusqu'alors retenue par la France en ce qui concerne l'imposition des successions ou des dons des personnes domiciliées en France.

S'agissant des biens visés aux articles 5 (biens immobiliers), 6 (biens faisant partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe d'affaires) et 7 (biens meubles corporels), pour lesquels la convention prévoit une imposition partagée entre les deux Etats, il substitue un principe d'imputation de l'impôt américain à celui de l'exonération.

La méthode de l'exonération demeure en ce qui concerne les biens qui ne sont imposables qu'aux Etats-Unis sur le fondement de l'article 8 (autres biens).

Le principe général d'imputation d'un crédit d'impôt égal à l'impôt payé aux Etats-Unis souffre cependant deux exceptions :

Le paragraphe 2 a) iii) (A) du nouvel article 12 prévoit que la France n'imputera pas l'impôt américain calculé en application des dispositions du paragraphe 4 de l'article 1 de la convention (inséré par l'article I de l'avenant). Celui-ci vise les situations dans lesquelles les Etats-Unis peuvent imposer notamment leurs citoyens et leurs résidents comme si la convention n'existait pas. La double imposition est alors éliminée du côté américain par imputation de l'impôt français (paragraphe 3 de l'article 12).

Le principe de l'élimination totale de l'impôt français afférent aux successions ou aux donations des personnes résidentes de France possédant la citoyenneté américaine, prévu à l'article 12 paragraphe 2 a) de la convention dans sa rédaction actuelle est maintenu.

A cette fin, le paragraphe 2 a) iii) (B) du nouvel article 12 prévoit que le crédit d'impôt imputable dans ce cas sur le montant de l'impôt français afférent aux biens qui ne sont imposables qu'aux Etats-Unis en vertu des articles 5, 6 ou 7 de la convention est égal au montant de l'impôt français.

Toutefois, le bénéfice de cette disposition demeure conditionné au respect de l'ensemble des obligations fiscales relatives au décès ou à la donation aux Etats-Unis.

Le paragraphe 2 b) de l'article 12 introduit par l'avenant traite de la méthode d'élimination des doubles impositions du côté américain.

La méthode du crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français afférent aux biens imposables en France est maintenue. Son application est étendue aux biens qui sont imposés par les Etats-Unis à raison des seules dispositions du paragraphe 4 de l'article 1 de la convention, en ce qui concerne les anciens citoyens et résidents permanents des Etats-Unis.

Le paragraphe 3 est unilatéral. Il vise à restaurer le crédit d'impôt unifié (« unified tax credit ») dont les successions des personnes non citoyennes des Etats-Unis ne pouvaient plus bénéficier en application de la législation TAMRA.

Ces dispositions prévoient que la succession d'une personne qui, au moment de son décès, ne possédait pas la citoyenneté américaine peut bénéficier d'un crédit d'impôt unifié égal à la plus importante des deux sommes suivantes :

- le montant accordé par la législation américaine au profit de la succession d'une personne qui possédait la citoyenneté américaine (soit 220 550 dollars au titre de 2000, montant devant être progressivement augmenté pour atteindre 345 800 dollars en 2006). L'augmentation est proportionnelle à celle de la déduction maritale et a en fait pour conséquence, dans l'hypothèse où le conjoint survivant est le seul bénéficiaire, de doubler, par voie de crédit d'impôt, le montant de la succession (après abattement de 50 %) exonérée d'impôt aux Etats-Unis, au prorata des biens imposables aux Etats-Unis en application de la convention au regard de l'ensemble des biens faisant partie de la succession, quel que soit le lieu de leur situation ; ou

- le montant du crédit d'impôt unifié accordé par la législation fiscale américaine en faveur de la succession d'une personne qui, au moment de son décès, n'était ni un citoyen, ni un résident des Etats-Unis, soit 13 000 dollars (ce chiffre, quant à lui n'est pas susceptible d'évolution à l'avenir en l'état actuel de la législation américaine).

L'octroi de ce crédit est subordonné à la condition que l'ensemble des informations permettant son calcul (valeur de l'ensemble des biens faisant partie de la succession notamment) soit fourni à l'administration américaine.

Le paragraphe 4 de l'article 12 a été introduit à la demande des Etats-Unis.

La première phrase prévoit que pour le calcul par la France des droits de mutation à titre gratuit dus à raison du décès ou d'un don effectué par un citoyen ou un résident des Etats-Unis, seront accordés les mêmes déductions et crédits que ceux prévus par le droit interne français en faveur des successions ou des donations des personnes qui sont domiciliées en France.

Les mêmes dispositions sont introduites par la seconde phrase du paragraphe en ce qui concerne les abattements et les réductions d'impôts accordés par la France à raison de la succession ou du don réalisé par un résident de France au profit d'un citoyen ou d'un résident des Etats-Unis.

Ce paragraphe introduit en faveur des citoyens et des résidents américains pour l'application de l'impôt français une clause de non-discrimination dérogatoire, puisqu'elle repose sur un concept d'égalité de traitement fondé sur des conditions de situations différentes au regard de la résidence soit au niveau du défunt ou du donateur, soit au niveau de l'héritier ou du bénéficiaire.

Le paragraphe 5 de l'article 12 reprend les dispositions du paragraphe 2 b) iii) de la convention actuelle en précisant que les crédits d'impôts qui sont accordés par un Etat contractant sur le fondement de l'article 12 de la convention se substituent mais ne s'ajoutent pas à tout crédit correspondant accordé par la législation de l'autre Etat contractant.

Le paragraphe 6 de l'article 12 introduit, à la demande des Etats-Unis, une clause visant à éviter les doubles exonérations liées à l'application de la convention fiscale. Cette disposition prévoit que lorsqu'un bien n'est taxable que dans un Etat contractant du fait de la convention, l'autre Etat peut néanmoins imposer ce bien en application de sa législation interne si aucun impôt n'est payé en définitive dans l'Etat auquel le droit d'imposer est conféré.

Cette disposition vise à lutter contre les situations dans lesquelles le bien en cause n'est pas déclaré dans l'Etat concerné. Son application est donc exclue si la « non-imposition » résulte de l'application d'un abattement ou

d'un crédit d'impôt prévu par la législation de l'Etat auquel le droit d'imposer est accordé par la convention fiscale.

Le paragraphe 7 de l'article 12 permet à chacun des deux Etats de prendre en considération les biens qui font partie de la succession mais qui ne sont pas imposables dans cet Etat afin de calculer le taux de l'impôt afférent aux seuls biens qu'il peut imposer en vertu de la convention (règle du taux effectif).

Le paragraphe 8 de l'article 12 reprend le paragraphe 5 de l'article 12 actuel de la convention relatif à la non-aggravation de la situation fiscale des contribuables par application des dispositions de la convention.

C. L'IMPACT PREVISIBLE DES DEUX AVENANTS

L'avenant à la convention de 1994 remplace le principe de l'imposition à la résidence des pensions privées par un principe d'imposition à la source : les Etats-Unis pourront imposer les pensions de source américaine servies à leurs citoyens résidant en France et inversement.

Il prévoit également que la France devra accorder de manière rétroactive au 1^{er} janvier 1996, date d'entrée en vigueur de la convention de 1994, les avantages conventionnels en matière de dividendes aux fonds de pension et aux organismes sans but lucratif américains qui ont investi en France par le truchement de structures transparentes américaines et qui se trouvaient privés des avantages conventionnels auxquels ils auraient pu prétendre s'ils avaient investi directement en France.

S'agissant de l'avenant à la convention de 1978, celui-ci modifie le mécanisme d'élimination de la double imposition et conduit la France à accorder sous certaines conditions des crédits d'impôts.

Sous cet aspect, l'avenant peut apparaître, d'un point de vue strictement budgétaire, défavorable aux intérêts français. Cela étant, le mécanisme existant sous l'empire de la convention actuelle est un mécanisme d'exonération en France.

Pour les Etats-Unis la portée rétroactive à 1988 de l'octroi des avantages en matière de succession et de donation au conjoint survivant français pourra avoir un impact financier mais qui est difficilement mesurable à ce jour.

EXAMEN EN COMMISSION

Au cours de sa réunion du mercredi 27 septembre 2006, réunie sous la présidence de **M. Jean Arthuis, président**, la commission a procédé à **l'examen des rapports de M. Adrien Gouteyron sur le projet de loi n° 446 (2005-2006), adopté par l'Assemblée nationale, autorisant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique, 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 la fortune et sur le projet de loi n° 447 (2005-2006), adopté par l'Assemblée nationale, autorisant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique, tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les successions et sur les donations.**

A l'issue de la présentation faite par le rapporteur et après un débat, la commission a décidé de proposer au Sénat d'adopter ces projets de loi qui feront l'objet d'une procédure d'examen simplifié en séance publique le 3 octobre 2006.