

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-BGR-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

INT - Convention fiscale entre la France et la Bulgarie

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Conventions bilatérales
Bulgarie

Sommaire :

- I. Généralités
- II. Règles d'imposition prévues pour les différents revenus
 - A. Revenus immobiliers et bénéfiques agricoles (art. 5)
 - B. Bénéfices industriels et commerciaux (art. 4, 6 et 7)
 - 1. Principe d'imposition (art. 6)
 - 2. Définition de l'établissement stable (art. 4)
 - 3. Entreprises exploitées en France par des sociétés de personnes et en Bulgarie par certaines associations de droit bulgare
 - 4. Entreprises de navigation internationale maritime ou aérienne (art. 7)
 - C. Dividendes (art. 8)
 - D. Intérêts (art. 9)
 - E. Redevances (art. 10)
 - F. Questions communes aux revenus de capitaux mobiliers et aux redevances
 - G. Gains en capital (art. 11)
 - H. Bénéfices des professions libérales et assimilées (art. 12)
 - I. Rémunérations des salariés du secteur privé (art. 13)
 - J. Rémunérations des fonctions publiques (art. 17)
 - K. Rémunérations d'administrateurs de sociétés (art. 14)
 - L. Artistes et sportifs (art. 15)
 - M. Étudiants et stagiaires (art. 18)
 - N. Pensions (art. 16)
 - O. Revenus non expressément visés (art. 19)
- III. Modalités pour éviter les doubles impositions (art. 20)
 - 1. Revenus ayant leur source en Bulgarie et revenant à des résidents de France
 - 2. La Bulgarie applique la même méthode que la France en matière de dividendes et de redevances

1

Une convention en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu a été signée le 14 mars 1987 à Sofia entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République populaire de Bulgarie. Elle est assortie d'un protocole formant partie intégrante de la convention.

La loi n° 88-4 du 4 janvier 1988 (JO du 5 janvier 1988, p.165) a autorisé la ratification de cette convention du côté français qui a été publié par le décret n° 88-364 du 13 avril 1988 (JO du 19 avril 1988, p. 5163).

Cette convention est entrée en vigueur le 1^{er} mai 1988.

L'article 26 de la convention prévoit que les stipulations qu'elle comporte s'appliquent du côté français :

- en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source, aux sommes mises en paiement à compter du 1^{er} mai 1988 ;
- en ce qui concerne les autres impôts sur le revenu, aux revenus réalisés pendant l'année 1988 ou l'exercice comptable en cours au 1^{er} mai 1988.

I. Généralités

La convention tend à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu.

10

Elle s'applique aux personnes physiques et morales qui sont des résidents de l'un des États ou des deux États. Sont considérés comme des résidents (article 1):

- du côté français : les personnes physiques qui sont fiscalement domiciliées en France en vertu de la législation française et les personnes morales qui ont leur siège de direction en France.
- du côté bulgare : les personnes physiques de nationalité bulgare et les personnes morales et les groupements de personnes qui ont leur siège ou sont enregistrés en Bulgarie.

Une personne qui serait un résident de chacun des deux États en s'en tenant à ces critères est considérée comme un résident de :

- l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) s'il s'agit d'une personne physique. Si le centre des intérêts vitaux ne peut être déterminé, il convient de saisir les autorités compétentes des États pour qu'elles tranchent la question d'un commun accord ;
- l'État où elle a son siège de direction effective s'il ne s'agit pas d'une personne physique.

20

Enfin, les impôts couverts par l'article sont (article 2) :

- pour la Bulgarie : l'impôt sur le revenu total, l'impôt sur le revenu des célibataires, des veufs, des divorcés et des couples sans enfant et l'impôt sur les bénéfices.
- Pour la France : l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

II. Règles d'imposition prévues pour les différents revenus

A. Revenus immobiliers et bénéfiques agricoles (art. 5)

30

Ces revenus sont imposables, dans l'État où les biens sont situés, quel que soit le mode d'exploitation des biens.

Les biens immobiliers sont définis par référence à la législation de l'État où ils sont situés. Cette définition conduit à imposer en France les revenus de tous les biens considérés comme immobiliers pour l'application de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

B. Bénéfices industriels et commerciaux (art. 4, 6 et 7)

1. Principe d'imposition (art. 6)

40

Les bénéfices des entreprises d'un État, c'est-à-dire exploitées par un résident de cet État (cf article 3-1 -c de la convention) qui exercent une activité industrielle ou commerciale dans l'autre État n'y sont imposables que si cette activité est exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable.

Lorsque cette condition est remplie, l'État où est situé l'établissement stable impose les bénéfices imputables à cet établissement. Ceux-ci sont calculés en procédant comme si l'établissement stable était une entreprise distincte de celle dont il dépend.

Les bénéfices de l'établissement stable sont calculés après déduction des dépenses, y compris celles qui ont été exposées au siège de l'entreprise dans l'intérêt de l'établissement stable.

2. Définition de l'établissement stable (art. 4)

50

La définition qui figure dans la convention ne comporte pas de dérogation notable aux principes habituellement retenus.

Les chantiers de construction ou de montage dont la durée n'excède pas 12 mois ne sont pas considérés comme des établissements stables.

3. Entreprises exploitées en France par des sociétés de personnes et en Bulgarie par certaines associations de droit bulgare

60

Les associations bulgares dont le statut est défini par l'Ordonnance n° 535 de 1980 du Conseil d'État de la République populaire de Bulgarie rassemblent des participations bulgares et étrangères. Ces associations peuvent ou non avoir la personnalité juridique.

En application de l'article 3-1-b) de la convention, ces associations, ainsi que les sociétés de personnes de droit français, sont considérées comme des personnes pour l'application de la convention, sans distinguer selon qu'elles sont dotées ou non de la personnalité juridique.

Pour apprécier le lieu d'imposition des bénéfices que ces associations et sociétés de personnes tirent de leurs activités industrielles et commerciales, il faut donc prendre en considération la situation de l'association, ou celle de la société, et non celle de chacun des associés (voir également le point 6 du protocole).

Ainsi, les bénéfices des sociétés de personnes qui ont leur siège en France et parmi leurs membres des résidents de Bulgarie sont imposables en France (dans les conditions prévues par le droit interne français), sauf si et dans la mesure où ils se rapportent à un établissement stable en Bulgarie.

De même, les bénéfices des associations bulgares à participation française sont imposables en Bulgarie, dans les conditions prévues par la législation bulgare, sauf si et dans la mesure où ils se rapportent à un établissement stable en France.

Les revenus qu'un résident de France tire d'une « association » bulgare sont donc imposables en Bulgarie. Les intérêts et redevances versés éventuellement à la société française sont déductibles du bénéfice imposable en Bulgarie.

4. Entreprises de navigation internationale maritime ou aérienne (art. 7)

70

Les bénéfices que ces entreprises tirent du trafic international proprement dit (voir définition à l'article 3-1- d)) ou d'activités accessoires mentionnées à l'article 7 (utilisation de conteneurs) sont imposables dans l'État où leur siège de direction effective est situé.

Pour l'imposition de ces bénéfices, il n'y a donc pas lieu de rechercher si l'entreprise concernée a ou non un établissement stable dans l'État autre que celui où son siège de direction effective est situé.

C. Dividendes (art. 8)

80

La définition des dividendes est donnée au paragraphe 3 de l'article 8. Du côté français, elle couvre tous les revenus distribués au sens des [articles 109 et suivants du code général des impôts \(CGI\)](#).

Les dividendes sont imposables à la fois dans l'État de la source et dans l'État de la résidence du bénéficiaire.

Lorsque la législation de l'État de résidence de la société distributrice prévoit une imposition à la source, celle-ci ne peut excéder :

- 5 % du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société, autre qu'une société de personnes, qui détient directement au moins 15 % du capital de la société qui distribue les dividendes ;
- 15 % dans tous les autres cas.

La double imposition est éliminée dans l'État de la résidence conformément à l'article 20 de la Convention (voir rubrique élimination des doubles impositions ci-dessous).

90

Les points suivants méritent également d'être notés :

- les répartitions ou distributions de bénéfices aux associés d'une société de personne française ou d'une association bulgare dont le statut est défini par l'Ordonnance n° 535 de 1980 ne sont pas considérées comme des dividendes. Elles ne sont donc pas passibles d'un impôt de distribution dans l'État de la source. En application du point 6 du protocole, elles ne sont pas imposables non plus dans l'État de résidence du bénéficiaire. Autrement dit, les bénéfices de ces sociétés et associations ne supportent que l'impôt qui résulte des dispositions de l'article 6 de la convention.
- les dividendes de source française versés à des résidents de Bulgarie n'ouvrent pas droit au transfert de l'avoir fiscal. Mais ceux-ci ont droit au remboursement du précompte, lorsque celui-ci a été effectivement acquitté par la société distributrice. La somme à rembourser doit être calculée sous déduction de la retenue à la source qui est notamment exigible sur le montant brut du précompte remboursable.
- le paragraphe 7 de l'article 8 préserve le droit de la France de prélever une imposition à la source sur les bénéfices nets d'impôt sur les sociétés des établissements stables en France de personnes morales bulgares passibles de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, le taux de cette imposition, prévue à l'[article 115 quinquies du CGI](#), est plafonné à 5 %.

D. Intérêts (art. 9)

100

La définition des intérêts, qui figure au paragraphe 2, n'appelle pas de commentaires.

L'imposition à la source éventuellement exigible en vertu de la législation de l'État d'où proviennent les intérêts est supprimée par la convention (absence de retenue à la source).

E. Redevances (art. 10)

110

Celles-ci sont définies au paragraphe 3, complété par le paragraphe 2 du protocole.

Les rémunérations payées en contrepartie des concessions de logiciels ou d'équipements industriels, commerciaux et scientifiques ne sont pas considérées comme des redevances. Toutefois, si ces concessions sont accompagnées d'un transfert de savoir-faire, la rémunération correspondant au transfert est soumise au régime fiscal des redevances.

Si la législation de l'État d'où proviennent les redevances prévoit une imposition à la source, celle-ci est plafonnée à 5 % par la convention.

F. Questions communes aux revenus de capitaux mobiliers et aux redevances

120

Pour bénéficier de l'exonération ou du plafonnement de l'imposition à la source éventuellement exigible en droit interne, les résidents de Bulgarie qui perçoivent des revenus de source française peuvent présenter tout document établissant qu'ils sont fiscalement résidents de cet État, au sens de la convention (par exemple, attestation des services fiscaux de Bulgarie). Le justificatif doit être présenté à l'établissement payeur des revenus lorsqu'il s'agit de dividendes ou d'intérêts, au débiteur dans le cas des redevances. Il doit parvenir au destinataire avant l'expiration du délai de réclamation prévu par la législation française, c'est-à-dire avant la fin de la deuxième année qui suit celle du paiement des revenus.

Lorsqu'en raison de rapports particuliers que le débiteur et le créancier entretiennent entre eux, le montant des intérêts et redevances paraissent excessifs, la fraction excédentaire est imposable selon la législation de chaque État en tenant compte des autres dispositions de la convention (voir le paragraphe 3 du protocole).

En pratique, les déductions injustifiées d'intérêts ou de redevances effectuées par un débiteur établi en France sont réintégrées dans les bases de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Si le débiteur relève de l'impôt sur les sociétés, les sommes réintégrées sont soumises aux dispositions prévues pour les revenus distribués.

Les dividendes, intérêts et redevances qui reviennent à un établissement stable ou à une base fixe qu'une entreprise de l'un des deux États a dans l'autre État sont inclus dans les résultats d'exploitation de l'établissement stable ou de la base fixe. Ils sont donc imposables sans limitation dans l'État où l'établissement stable ou la base fixe est situé.

G. Gains en capital (art. 11)

130

Le droit d'imposer les plus-values de cessions de biens immobiliers est attribué à l'État où les biens sont situés. Pour l'application de cette disposition, les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière en France sont assimilées à des cessions d'immeubles situés en France (voir le paragraphe 4 du protocole).

Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers rattachables à un établissement stable sont imposables dans l'État où l'établissement est situé.

Les gains tirés de la cession des actifs des entreprises de transport international maritime ou aérien sont imposables dans l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

Les produits de cessions de parts ou actions d'une société française par un résident de Bulgarie sont imposables en France lorsqu'ils font partie d'une participation substantielle au sens du paragraphe 5 du protocole (seuil de 25 %).

Dans tous les autres cas, les gains en capital sont imposables exclusivement dans l'État dont le cédant est un résident.

H. Bénéfices des professions libérales et assimilées (art. 12)

140

Les bénéfices qu'un résident d'un État tire d'une profession indépendante exercée dans l'autre État ne sont imposables dans ce dernier État que si le bénéficiaire y dispose de façon habituelle d'une base fixe. Seuls les bénéfices imputables à la base fixe sont imposables dans l'État où celle-ci est située.

I. Rémunérations des salariés du secteur privé (art. 13)

150

Ces rémunérations sont imposables au lieu d'exercice de l'activité, sous réserve des exceptions suivantes : les rémunérations perçues par un résident d'un État à raison de missions temporaires effectuées dans l'autre État, restent imposables dans l'État de la résidence.

Mais si ces rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui est un résident de l'État où est effectuée la mission, elles sont imposables dans cet État. Si l'employeur n'est pas un résident de cet État, les rémunérations sont imposables dans l'État de résidence du salarié lorsque :

- la mission n'excède pas 183 jours par année fiscale ;
- la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe exploité par l'employeur dans l'État où est effectuée la mission.
- Les rémunérations perçues par un résident d'un État à raison d'activités exercées à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.
- D'autres exceptions sont prévues pour les artistes et les sportifs et les étudiants (voir infra, artistes et sportifs, étudiants et stagiaires).

J. Rémunérations des fonctions publiques (art. 17)

160

Les dispositions relatives aux fonctions publiques sont applicables lorsque les services sont rendus à l'un des États, à l'une des collectivités territoriales de cet État ou à une personne morale de droit public dépendant de l'un des États ou d'une collectivité territoriale (sauf si les services relèvent d'une activité industrielle ou commerciale).

Dans les autres cas, les dispositions applicables sont celles qui sont prévues pour les fonctions privées (voir supra, salariés du secteur privé). Toutefois, le régime des fonctions publiques reste applicable, pendant une période de quatre années civiles au maximum, à l'égard des personnes exerçant des fonctions :

- auprès d'une agence ou représentation qui ne présente pas le caractère d'établissement stable ou de base fixe,
- auprès d'une institution culturelle,
- ou en tant que correspondant de la presse, de la radio ou de la télévision. La période ne peut s'étendre sur plus de quatre années civiles.

• **Exemple :**

- arrivée en France le 1er janvier 1988 : expiration de la période le 31 décembre 1992 ;
- arrivée en France le 1er juillet 1988 : expiration de la période le 31 décembre 1992.

170

Mais l'extension du régime des fonctions publiques à ces personnes n'est prévue que si celles-ci restent résidentes de l'État d'envoi, si les rémunérations qu'elles perçoivent sont directement à la charge de cet État, et si elles n'exercent leur activité dans l'autre qu'aux fins exclusives d'y rendre les services en cause.

Pendant la période de quatre ans, il n'y a donc pas lieu de rechercher si les services rendus relèvent d'une activité industrielle ou commerciale. Lorsqu'elle est écoulée, le régime fiscal applicable dépend de ce dernier critère (fonctions privées ou fonctions publiques).

Lorsque les dispositions relatives aux fonctions publiques sont applicables, les rémunérations sont imposables dans l'État d'où elles proviennent.

Toutefois, les rémunérations provenant d'un État et qui sont versées à un agent étant à la fois résident et en service dans l'autre État sont imposables au lieu d'exercice de l'activité dans deux cas :

- si le bénéficiaire a la nationalité de l'État où il exerce ;
- s'il était déjà résident de ce dernier État, avant d'exercer l'activité génératrice des revenus.

K. Rémunérations d'administrateurs de sociétés (art. 14)

180

Lorsqu'une société résidente d'un État verse des rémunérations à un résident de l'autre État en tant que membre de son conseil d'administration ou de surveillance, ces rémunérations sont imposables dans l'État de résidence de la société versante.

L. Artistes et sportifs (art. 15)

190

L'État où se produisent les intéressés a le droit d'imposer les revenus correspondants, quelle que soit leur qualification en droit interne (salaires ou recettes non commerciales). Il en est ainsi même si ces revenus sont attribués à une personne interposée entre l'organisateur de la manifestation artistique ou sportive et l'artiste ou le sportif.

Toutefois, le droit d'imposer est réservé à l'État de résidence de l'artiste ou du sportif dans les cas suivants :

- si les revenus ne sont pas attribués à une personne interposée, au sens indiqué ci-dessus : l'activité dans l'État où se produit l'artiste ou le sportif est financée pour une part importante par des fonds publics de l'État de résidence, de l'une de ses collectivités territoriales ou de l'une des personnes morales de l'État public.
- si les revenus sont attribués à une personne interposée : cette personne est un organisme sans but lucratif de l'État de résidence ; il ne s'agit pas d'un organisme sans but lucratif mais elle est financée pour une part importante par des fonds visés au paragraphe a) ci-dessus.

M. Étudiants et stagiaires (art. 18)

200

Lorsque ceux-ci sont résidents d'un État et qu'ils séjournent dans l'autre État à seule fin d'y poursuivre leurs études ou leur formation, les sommes reçues pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation sont exonérées d'impôt dans l'État où ils séjournent.

N. Pensions (art. 16)

210

Les pensions perçues par une personne résidente d'un État et qui ont leur source dans l'autre État sont imposables dans ce dernier État s'il s'agit :

- de pensions versées en application de la législation sur la sécurité sociale ;
- de pensions servies par l'État, une collectivité territoriale de cet État ou une de leurs personnes morales de droit public au titre de services rendus au débiteur de la pension, dans le cadre d'une activité autre qu'industrielle ou commerciale.

Toutes les autres pensions sont exclusivement imposables dans l'État de résidence du bénéficiaire.

O. Revenus non expressément visés (art. 19)

220

Ils sont exclusivement imposables dans l'État de résidence du bénéficiaire.

III. Modalités pour éviter les doubles impositions (art. 20)

1. Revenus ayant leur source en Bulgarie et revenant à des résidents de France

230

Les revenus ayant leur source en Bulgarie et revenant à des résidents de France sont imposables en France, mais ils bénéficient d'un crédit d'impôt, calculé différemment selon les revenus :

- pour les dividendes et redevances, le crédit imputable sur l'impôt français est en principe égal au montant de l'impôt prélevé à la source ; mais lorsqu'il excède le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, l'imputation est limitée à ce montant.
- pour les autres revenus, le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt français correspondant.

2. La Bulgarie applique la même méthode que la France en matière de dividendes et de redevances

240

Pour les autres revenus, elle accorde l'exonération, en se réservant toutefois la possibilité d'appliquer la règle dite du taux effectif.

- Exemple

Une personne physique résidente de France a disposé au cours d'une année donnée des revenus suivants :

- Revenus nets imposables exclusivement en France : 225 000 F (parmi lesquels des revenus de capitaux mobiliers donnant droit à 6 000 F de crédits d'impôt ou d'avoirs fiscaux)
- charges ouvrant droit à 4000 F de réduction d'impôt
- Redevances de source bulgare :

Montant brut	30 000 F
Frais correspondants	5 000 F
Montant net	25 000 F
Retenue à la source perçue en Bulgarie	1 500 F

- Salaires correspondant à une activité exercée en Bulgarie et imposables en Bulgarie en vertu de la convention

Montant brut	69 445 F
— 10 %	6 945 F
	62 500 F
— 20 %	12 500 F
Montant net imposable	<u>50 000 F</u>

- Calcul de l'impôt dû en France

revenu net global	225 000 F
+ 25 000 F	
+ 50 000 F	
	<u>300 000 F</u>

Impôt brut correspondant	78 800 F
Réductions d'impôt	4 000 F
Impôt net avant imputation des crédits	<u>74 800 F</u>

Crédit correspondant au salaire de source bulgare : $\frac{74\,800\text{ F} \times 50\,000\text{ F}}{300\,000\text{ F}} = 12\,467\text{ F}$

Crédit correspondant aux redevances de source bulgare : 1 500 F (2)

Crédit correspondant aux revenus de capitaux mobiliers : 6 000 F

Total des crédits d'impôt : 19 967 F

Impôt dû 74 800 F — 19 967 F = 54 833 F