RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-PRT-10-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 25/06/2014

INT - Convention fiscale entre la France et le Portugal en matière d'impôt sur le revenu - Règles d'imposition des différentes catégories de revenus

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Conventions bilatérales
Titre 94 : Portugal
Chapitre 1 : Convention fiscale entre la France et le Portugal en matière d'impôt sur le revenu
Section 2 : Règles concernant l'imposition des différentes catégories de revenus

Sommaire :

I. Revenus immobiliers
A. Définition
B. Règles d'imposition
C. Plus-values immobilières
II. Bénéfices agricoles
III. Bénéfices industriels et commerciaux
A. Définition de l'établissement stable
B. Détermination du bénéfice imposable
1. Principe
2. Détermination des bénéfices de l'établissement stable
3. Bénéfices sur achats
4. Transferts de bénéfices
C. Entreprises de navigation maritime ou aérienne
IV. Impôt de distribution : Sociétés portugaises exerçant une activité en France
V. Revenus de capitaux mobiliers
A. Dividendes
1. Définition
2. Régime fiscal institué par la convention
3. Cas particulier : revenus se rattachant à un établissement stable
B. Intérêts
1. Définition
2. Régime fiscal institué par la convention
3. Cas particulier : revenus se rattachant à un établissement stable
C. Dispositions communes. Modalités d'application
1. Dispositions générales
2. Revenus de valeurs mobilières françaises

a. Rappel des avantages conventionnels
b. Formulaire à utiliser
c. Mode d'utilisation du formulaire
3. Revenus de valeurs mobilières portugaises
VI. Rémunérations d'administrateurs et de dirigeants de sociétés
VII. Revenus non commerciaux et bénéfices de professions non commerciales
A. Bénéfices des professions non commerciales
B. Revenus non commerciaux (redevances et droits d'auteur)
1. Règles générales
2. Modalités pratiques
a. Revenus de source française
b. Revenus de source portugaise.
VIII. Traitements, salaires, pensions et rentes
A. Traitements et pensions publics
B. Traitements et salaires privés
1. Salariés en mission temporaire
2. Salariés à bord des navires ou aéronefs en trafic international
3. Professionnels du spectacle et sportifs
4. Enseignants et professeurs
5. Étudiants et stagiaires
C. Pensions privées et rentes viagères
D. Prestations de sécurité sociale
IX. Gains en capital
A. Biens immobiliers : actions ou parts de sociétés immobilières (fiscalité immobilière)
B. Gains en capital provenant de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable ou constitutifs d'une base fixe
C. Gains en capital provenant des navires ou aéronefs exploités en trafic international et des biens immobiliers affectés à leur exploitation
D. Gains en capital provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux mentionnés ci-dessus
X. Produits non spécialement dénommés
XI. Imposition de la fortune
XII. Autres contributions

I. Revenus immobiliers

A. Définition

1

L'article 6, § 2, de la convention prévoit que la notion de bien immobilier est définie conformément au droit de l'État contractant où est situé le bien considéré.

Ce même paragraphe 2 de l'article 6 précise cependant que sont notamment considérés comme biens immobiliers, les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des redevances variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres richesses du sol.

Par ailleurs, l'article 6, § 3 indique expressément que les stipulations du paragraphe 1 de cet article s'appliquent également aux revenus des biens qui, suivant la législation fiscale de l'État contractant où lesdits biens sont situés, sont assimilés aux revenus des biens immobiliers.

10

Aussi bien, du côté français, compte tenu d'une part de la définition donnée par l'article 6, § 2, susvisé, d'autre part de la règle d'imposition fixée par le paragraphe 3 dudit article, il faut entendre, d'une manière générale, par revenus des biens immobiliers entrant dans le champ d'application de l'article 6, tous les revenus des biens auxquels ce caractère est reconnu par la législation fiscale française.

En conséquence, cette définition des revenus des biens immobiliers s'applique aux produits des droits sociaux possédés par les associés ou actionnaires des sociétés qui ont, en fait, pour unique objet, soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées à leurs membres en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, c'est-à-dire les droits détenus dans les sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale en vertu de l'article 30-I de la loi n°63-254 du 15 mars 1963 (CGI, art. 1655 ter).

Le même caractère doit également être reconnu aux revenus retirés des droits détenus dans des sociétés dont l'actif est constitué principalement par des terrains à bâtir ou des biens assimilés (loi n°63-1241 du 19 décembre 1963, art.3, § VI, 1) ainsi que dans des sociétés civiles immobilières de toute nature non régies par l'article 30-I de la loi du 15 mars 1963 susvisée et dont le patrimoine est composé essentiellement par des immeubles autres que des terrains à usage agricole ou forestier (loi du 19 décembre 1963, art.4, § II.).

Par contre, l'article 6, § 2, déjà visé, de la convention, spécifie que les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

B. Règles d'imposition

20

Conformément aux stipulations du paragraphe 1 de l'article 6 de la convention, l'imposition des revenus des biens immobiliers est attribuée à l'État où ces biens sont situés.

Le paragraphe 3 dudit article 6 précise que cette règle s'applique d'une part aux revenus desdits biens provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers, d'autre part aux revenus de biens qui, suivant la législation fiscale de l'État contractant où lesdits biens sont situés, sont assimilés aux revenus de biens immobiliers.

Elle s'applique généralement, selon le paragraphe 4 du même article, aux revenus des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux biens de cette nature qui servent à l'exercice d'une profession libérale.

C. Plus-values immobilières

30

Conformément aux stipulations de l'article 14-1 de la convention, les plus-values réalisées à l'occasion de l'aliénation de parts ou actions de sociétés conférant à leurs possesseurs le droit à la propriété ou à la jouissance d'immeubles ou de fractions d'immeubles sont imposables dans l'État contractant sur le territoire duquel ces immeubles sont situés, selon les dispositions de la législation interne de cet État.

En vertu de ce même article 14-1, les plus-values réalisées à l'occasion de l'aliénation de parts ou actions de sociétés dont l'actif est constitué essentiellement par des biens immobiliers, sont également imposables dans l'État sur le territoire duquel ces biens immobiliers sont situés, selon les

dispositions de la législation de cet État.

Bien entendu, en ce qui concerne les impôts français, ces stipulations doivent, en tant qu'elles visent plus spécialement les plus-values immobilières, être regardées comme trouvant en fait à jouer toutes les fois que la législation interne permet l'imposition de ces plus-values (loi n°63-254 du 15 mars 1963 (art. 28 et 29) et loi de finances n°63-1241 du 19 décembre 1963 (art.3 et 4)).

II. Bénéfices agricoles

40

La règle de l'imposition dans l'État de la situation des biens est également applicable, conformément aux stipulations de l'article 6, § 3, de la convention, aux revenus provenant des entreprises agricoles et forestières.

Les bénéfices produits par ces entreprises sont imposables, dans chaque État, dans les conditions prévues par la législation interne.

III. Bénéfices industriels et commerciaux

50

Sous réserve de l'exception concernant les revenus provenant des entreprises de navigation maritime et aérienne visées ci-après (cf. paragraphe 110), les bénéfices industriels et commerciaux sont imposables dans l'État sur le territoire duquel se trouve un établissement stable de l'entreprise (art. 7, § 1).

A. Définition de l'établissement stable

60

L'article 5, § 1, prévoit que l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

Constituent notamment des « établissements stables », un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, carrière ou autre lieu d'extraction de ressources naturelles, un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois.

Par ailleurs, les différentes situations dans lesquelles le caractère d'établissement stable ne peut être reconnu à certaines installations sont énumérées aux alinéas a à e de l'article 5, § 3, qui visent notamment les dépôts et entrepôts de marchandises, les comptoirs d'achats et les bureaux d'informations, de publicité ou de recherche.

D'autre part, les paragraphes 6 et 7 de l'article 5 de la convention précisent respectivement, au regard de la notion d'établissement stable, la situation des entreprises utilisant le concours d'intermédiaires ou de représentants autonomes et celle des entreprises associées.

Enfin, il est précisé, qu'en vertu des stipulations du paragraphe 5 de l'article 5, une entreprise d'assurance de l'un des États contractants est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre État contractant dès l'instant que, par l'intermédiaire d'un représentant n'entrant pas dans la catégorie des personnes visées au paragraphe 6 du même article elle perçoit des primes sur le territoire de ce dernier État ou assure des risques situés sur ce territoire.

B. Détermination du bénéfice imposable

1. Principe

70

Sous réserve de l'exception concernant les entreprises de navigation maritime ou aérienne (cf. paragraphe 110), les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par une entreprise de l'un des deux États sur le territoire de l'autre État, sont imposables dans cet autre État, mais uniquement dans la mesure où les bénéfices sont imputables à l'établissement stable qui s'y trouve situé (art. 7, § 1).

2. Détermination des bénéfices de l'établissement stable

80

Le bénéfice de l'établissement stable est déterminé dans les conditions fixées aux paragraphes 2 à 6 de l'article 7 de la convention.

Pour l'essentiel, ces bénéfices doivent s'entendre de ceux qu'aurait pu réaliser ledit établissement stable s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues et traitant, en toute indépendance, avec l'entreprise dont il relève.

Sur un plan pratique, le bénéfice d'un établissement stable sis en France doit, en principe, être déterminé d'après les résultats du bilan de cet établissement, compte tenu notamment de toutes les dépenses imputables à celui-ci, y compris la quote-part des dépenses de direction et des frais généraux d'administration qui doit y être rattachée.

Néanmoins, dans le cas où l'établissement stable ne serait pas en mesure de tenir une comptabilité distincte, le bénéfice imputable à cet établissement pourrait être déterminé suivant des critères appropriés aux circonstances de fait.

Chaque année, les bénéfices à imputer à l'établissement stable doivent être calculés selon la même méthode (art. 7, § 5) ; il n'est dérogé à cette règle que si des motifs valables et suffisants l'exigent.

3. Bénéfices sur achats

90

Les installations exclusivement utilisées en vue d'effectuer des achats ne sont pas regardées par la convention comme des établissements stables (art. 5, § 3, d). Le paragraphe 4 de l'article 7 stipule, dans le même esprit, qu'aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait que cet établissement a, parallèlement à d'autres activités, et d'une manière accessoire, effectué des achats pour le compte de l'entreprise. Bien entendu, dans cette hypothèse, il doit également être fait abstraction, lors de la détermination des résultats de l'établissement stable, des dépenses se rapportant à ces opérations d'achat.

4. Transferts de bénéfices

100

Pour prévenir les transferts indirects de bénéfices entre établissements stables d'une même entreprise située dans les deux pays, la convention prévoit (art. 7, § 2) que le bénéfice à attribuer à un établissement stable doit s'entendre des résultats que cet établissement aurait normalement réalisés à égalité de situation s'il avait constitué une entreprise autonome.

Le texte prévoit également qu'il peut être procédé à la rectification des bénéfices taxables lorsqu'une entreprise de l'un des deux États, du fait de sa participation directe ou indirecte à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État fait ou impose à cette entreprise, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient consenties à des entreprises indépendantes (art. 9).

Les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient normalement été obtenus par l'une des entreprises, mais qui ont été de la sorte transférés à l'autre entreprise, doivent être rapportés aux résultats imposables de la première entreprise.

La même règle est applicable lorsque les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de chacune de ces deux entreprises.

Bien entendu, les rectifications effectuées par l'un des États, du chef des stipulations analysées sous les paragraphes 7 et 8 ci-dessus ne présentent pas un caractère obligatoire pour l'autre État. Il appartient, le cas échéant, aux autorités compétentes des deux États de s'entendre sur la répartition de la base imposable. Les difficultés qui se présenteraient dans le domaine considéré devraient être soumises à la direction de la Législation fiscale, sous-direction E, bureau E1.

C. Entreprises de navigation maritime ou aérienne

110

Par dérogation au principe général de l'imposition par établissement stable, le paragraphe 1 de l'article 8 de la convention prévoit que les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État contractant où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise. Si celui-ci est à bord d'un navire, ce siège est réputé situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire, ou à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire est résident.

IV. Impôt de distribution : Sociétés portugaises exerçant une activité en France

120

L'article 10, § 1, de la convention prévoit que les sociétés résidentes d'un État qui possèdent un établissement stable dans l'autre État peuvent être soumises à l'impôt prélevé au titre des distributions de bénéfice prévu par la législation interne de cet autre État, étant toutefois entendu que le taux applicable est celui qui résulte de l'application du paragraphe 2 de l'article 11 de la convention, soit 15 %.

Du côté français, il résulte de ces stipulations, que les sociétés résidentes du Portugal qui possèdent un établissement stable en France restent soumises en ce qui concerne les répartitions de bénéfices qu'elles effectuent, à la retenue à la source applicable à ces répartitions (CGI, art. 115 quinquies) ; toutefois, le taux applicable est celui de 15 %.

A ce point de vue, il est précisé que le taux de 15 % s'applique à tous les stades de l'imposition pratiquée en France sur les établissements stables de sociétés portugaises, dans les conditions prévues à l'article 10 de la convention.

Conformément aux dispositions de la législation française auxquelles se réfère expressément, dans son premier alinéa, le paragraphe 1 de l'article 10 et que confirme le deuxième alinéa de ce même article 10, paragraphe 1, le revenu imposé à la retenue ne peut excéder le montant des bénéfices réalisés par l'établissement stable après déduction de l'impôt sur les sociétés. La base ainsi

déterminée pourra être ultérieurement révisée si la société apporte la preuve, soit que les distributions de l'exercice s'établissent à un montant inférieur, soit que les distributions ont, pour partie, bénéficié à des personnes ayant leur siège ou leur domicile réel en France (CGI, art. 115 quinquies, § 2).

V. Revenus de capitaux mobiliers

A. Dividendes

1. Définition

130

Aux termes de l'article 11, paragraphe 3, de la convention, le terme « dividendes » désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales assimilés aux revenus d'actions par la législation fiscale de l'État dont la société distributrice est un résident.

Sont également traités comme des dividendes, les revenus attribués aux associés occultes des associations en participation (*conta en participaças*) visées à l'article 224 du Code de commerce portugais.

Du côté français, la définition susvisée couvre donc tous les produits qui présentent le caractère de revenus mobiliers distribués selon les prévisions des articles 109 à 117 du code général des impôts.

En revanche, ne sont pas considérés comme dividendes les produits des droits sociaux qui ont en France le caractère de revenus immobiliers, eu égard aux dispositions de sa législation interne (loi du 15 mars 1963, art.30 ; CGI, art.1655 *ter* et ci-avant paragraphe 10).

2. Régime fiscal institué par la convention

140

Aux termes de l'article 11, § 1, de la convention, les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

Toutefois, le paragraphe 2 de ce même article 11 prévoit que ces dividendes peuvent être imposés dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident et selon la législation de cet État, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes.

Du côté français, les stipulations de la convention ont pour conséquence, en ce qui concerne les dividendes :

- d'une part, la limitation à 15 % du taux de la retenue à la source pratiquée sur les dividendes de source française bénéficiant à un résident du Portugal ;

- d'autre part, l'imputation sur l'impôt français dû par les bénéficiaires résidents de France de dividendes de source portugaise, d'un crédit d'impôt correspondant à l'impôt effectivement payé au Portugal sur ces revenus (Conv., art. 24, § 1 c).

En outre, les résidents du Portugal bénéficiaires de dividendes de source française peuvent obtenir le remboursement d'un éventuel précompte perçu à raison de la distribution de ces dividendes, sous déduction de la retenue à la source liquidée au taux de 15% (Conv. Art.11, § 5).

3. Cas particulier : revenus se rattachant à un établissement stable

150

La règle de l'imposition dans l'État de la résidence du bénéficiaire (Conv., art. 11, § 1), non plus que les stipulations du paragraphe 2 de ce même article prévoyant la limitation à 15 % du taux du prélèvement sur les dividendes dans l'État de la source, ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des dividendes, résident d'un État contractant, a dans l'autre État contractant d'où proviennent ces dividendes, un établissement stable auquel se rattache effectivement la participation génératrice des dividendes (Conv., art. 11, § 4).

Dans ce cas, les stipulations de l'article 7 sont applicables (cf. paragraphes 70 et 80).

B. Intérêts

1. Définition

160

Au sens de la convention, le terme « intérêts » désigne les revenus des fonds publics, des obligations d'emprunts, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices et des créances de toute nature ainsi que de tous autres produits assimilés aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'État d'où proviennent les revenus (Conv., art. 12, § 3).

En raison de sa portée générale, cette définition s'applique aussi bien aux intérêts produits par les titres négociables et les bons de caisse qu'aux intérêts de créances ordinaires.

170

Intérêts excédentaires.

Le paragraphe 6 de l'article 12 de la convention prévoit, lorsque le montant des intérêts payés excède, en raison de rapports particuliers que le débiteur et le créancier entretiendraient entre eux ou avec de tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier s'ils l'avaient stipulé dans des conditions normales, que les stipulations dudit article 12 ne s'appliquent qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire de l'intérêt demeure imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres stipulations de la convention. Pour l'application de cette disposition, il y a lieu de considérer que la notion de relations spéciales couvre aussi bien les liens économiques particuliers qui lient directement ou indirectement le débiteur et le créancier, que les rapports de parenté ou les communautés d'intérêts qui peuvent exister entre eux.

Il résulte en particulier de ces stipulations que la partie considérée comme excédentaire des intérêts versés par une société résidente de France sera généralement traitée comme un revenu distribué et soumise au régime des dividendes.

2. Régime fiscal institué par la convention

180

Aux termes de l'article 12, paragraphe 1, de la convention, les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

Toutefois, le paragraphe 2 de ce même article 12 prévoit que ces intérêts peuvent être imposés dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais l'impôt ainsi établi ne

peut excéder 12 % du montant des intérêts, ce taux étant ramené à 10 % pour les intérêts d'obligations émises en France après le 1er janvier 1965.

Du côté français, les stipulations de la convention ont pour conséquence, en ce qui concerne les intérêts :

- d'une part, la limitation à 12 % du taux de l'impôt prélevé sur les intérêts de source française bénéficiant à un résident du Portugal, cette limite étant ramenée à 10 % pour les intérêts d'obligations négociables de source française émis après le 1er janvier 1965 ;

- d'autre part, l'imputation sur l'impôt français dû par les bénéficiaires résidents de France d'intérêts de source portugaise, d'un crédit d'impôt fixé dans les conditions exposées au BOI-INT-CVB-PRT-10-30 - paragraphe 50.

3. Cas particulier : revenus se rattachant à un établissement stable

190

La règle de l'imposition dans l'État de la résidence du bénéficiaire (Conv., art. 12, § 1), non plus que les stipulations du paragraphe 2 de ce même article prévoyant la limitation à 10 % ou 12 % du taux du prélèvement sur les intérêts dans l'État de la source ne trouvent pas à jouer lorsque le bénéficiaire des intérêts, résident d'un État contractant, a dans l'autre État contractant d'où proviennent ces intérêts un établissement stable auquel se rattache effectivement la créance génératrice des intérêts. Dans ce cas, les stipulations de l'article 7 de la convention sont applicables (cf. paragraphes 70 et 80).

C. Dispositions communes. Modalités d'application

1. Dispositions générales

200

D'une façon générale, le dégrèvement que peut demander le bénéficiaire des dividendes ou intérêts, résident de France ou du Portugal, correspond à la différence entre l'impôt exigible selon les règles de droit commun dans celui des deux États d'où proviennent ces produits et l'impôt calculé sur les mêmes produits en application des taux limites prévus par les articles 11 et 12 de la convention.

Le dégrèvement de l'impôt français s'opère par voie de non-perception ou de remboursement. Le règlement des sommes revenant aux résidents du Portugal au titre de la retenue à la source est, en toute hypothèse, opéré par l'établissement payeur des revenus.

Le droit au dégrèvement de l'impôt est subordonné aux conditions indiquées ci-après.

Au moment de la mise en paiement des dividendes et intérêts, le bénéficiaire de ces revenus doit :

- être résident de l'autre État au sens de l'article 4 de la convention (BOI-INT-CVB-PRT-10-10 - paragraphe 1) ;

- ne pas posséder dans l'État de la source un établissement stable auquel se rattache effectivement la participation ou la créance génératrice des revenus (cf. paragraphe 60).

Les modalités suivant lesquelles ces justifications doivent être produites ainsi que la procédure de dégrèvement sont examinées ci-après.

2. Revenus de valeurs mobilières françaises

a. Rappel des avantages conventionnels

210

En application de l'article 11 de la convention, les bénéficiaires résidents du Portugal de dividendes de source française peuvent obtenir :

- la réduction à 15 % de la retenue à la source de 25 % sur les dividendes ;
- le remboursement d'un éventuel précompte mobilier, sous déduction de la retenue à la source au taux réduit conventionnel,

En application de l'article 12 de la convention, les bénéficiaires résidents du Portugal d'intérêts de source française peuvent obtenir, selon le cas, la réduction à 10 % - ou 12 % pour les intérêts d'obligations émises avant le 1er janvier 1965 - du prélèvement de 25 % sur les intérêts d'emprunts négociables et de créances.

b. Formulaire à utiliser

220

Pour obtenir le bénéfice de ces avantages, les intéressés complètent l'imprimé 5000 (attestation de résidence, CERFA n° 12816, et ses annexes 5001 (liquidation de la retenue à la source sur dividendes, CERFA n° 12816) ou 5002 (liquidation et remboursement du prélèvement à la source sur intérêts, CERFA n° 12816).

c. Mode d'utilisation du formulaire

230

Un imprimé n° 5000 (CERFA n° 12816) doit être déposé par type de revenus (dividendes, intérêts) et par établissement payeur.

Après en avoir rempli les cadres I, II, III et VII, le formulaire n° 5000 (CERFA n° 12816) doit être adressé, accompagné des annexes n° 5001(CERFA n° 12816) ou n° 5002 (CERFA n° 12816)au service des impôt portugais compétent.

Ce service conserve un exemplaire de l’attestation et des formulaires annexes et remet au créancier les deux autres exemplaires certifiés. L’un de ces exemplaires est destinée à être conservée par le créancier.

Le dernier exemplaire du formulaire n° 5000 (CERFA n° 12816) doit être transmis, accompagné des annexes n° 5001 (CERFA n° 12816) ou n°5002 (CERFA n° 12816), à l’établissement payeur français ou étranger des revenus. En cas de pluralité d’établissements et de comptes, une attestation de résidence par établissement et par type de revenus est nécessaire. Il peut s’agir, le cas échéant, d’une copie certifiée conforme à l’original de l’attestation de résidence délivrée par les autorités de l’Etat de résidence du bénéficiaire.

Chacun des exemplaires des formulaires déposés doit être signé dans le cadre prévu à cet effet, et une copie de l’attestation est conservée pour les démarches ultérieures.

3. Revenus de valeurs mobilières portugaises

240

Par application des articles 11 et 12 de la convention, les résidents de France peuvent prétendre au dégrèvement de l'impôt portugais sur les dividendes et intérêts de source portugaise. Ce dégrèvement est subordonné à la présentation, par les intéressés, d'une demande qui devra être établie sur l'un des imprimés mis en service par l'administration portugaise.

Ces imprimés sont les suivants :

- MOD.21-RFI : demande d'exonération totale ou partielle de retenue à la source de l'impôt portugais, en application de la convention fiscale signée entre le Portugal et l'État de résidence du bénéficiaire effectif des revenus ;

- MOD.22-RFI : demande de remboursement de l'impôt portugais sur les dividendes d'actions et les intérêts de valeurs mobilières, en année de perception des revenus ;

- MOD.23-RFI : demande de remboursement de l'impôt portugais sur les redevances, dividendes et intérêts (à l'exclusion des dividendes d'actions et des intérêts de valeurs mobilières), en application de la convention fiscale signée entre le Portugal et l'État de résidence du bénéficiaire effectif des revenus.

VI. Rémunérations d'administrateurs et de dirigeants de sociétés

250

L'article 17 de la convention prévoit que les rémunérations quelconques, fixes ou variables, attribuées, en raison de l'exercice de leur mandat aux administrateurs, aux membres du conseil de surveillance et aux associés gérants d'une société restent soumises aux dispositions de la législation interne de chaque État. La double imposition est évitée, le cas échéant, dans les conditions fixées par l'article 24 de la convention.

Il s'ensuit notamment que les tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations similaires versées par les sociétés anonymes françaises à leurs administrateurs et par celles qui sont de type nouveau aux membres du conseil de surveillance, résidents du Portugal, demeurent passibles de l'impôt en France dans les conditions de droit commun.

C'est ainsi que l'ensemble de ces rémunérations restent soumises à la retenue à la source de 25 % prévue par l'article 119 bis-2 du code général des impôts.

Quant aux rémunérations versées par les sociétés françaises à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes à leurs gérants majoritaires résidents du Portugal, elles restent également imposables en France dans les conditions de droit commun, au titre de l' article 62 du CGI.

260

Par ailleurs, les rémunérations allouées aux membres des conseils de surveillance des sociétés françaises à responsabilité limitée, ainsi que des sociétés en commandite par actions qui ont en France le caractère de bénéfices non commerciaux, demeurent passibles, lorsqu'elles bénéficient à des résidents du Portugal, de la retenue à la source prévue par l'article 182 B du code général des impôts, réserve faite du cas où les intéressés sont considérés comme disposant en France d'une installation professionnelle permanente.

Les produits de même nature versés par les sociétés portugaises à leurs administrateurs résidents de France sont imposables en France, dans les conditions du droit commun, mais conformément aux stipulations de l'article 24-1 e) de la convention, l'impôt français correspondant doit être diminué d'un crédit égal au montant de l'impôt effectivement supporté au Portugal sur les revenus dont il s'agit.

VII. Revenus non commerciaux et bénéfices de professions non commerciales

A. Bénéfices des professions non commerciales

270

En vertu de l'article 15, paragraphe 1, de la convention, les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue, ne sont en principe imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire.

Une exception est toutefois apportée à cette règle dans le cas où l'intéressé dispose, de façon habituelle, dans l'autre État, d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. Dans une telle hypothèse, les revenus imputables à cette base fixe sont imposables dans l'État où celle-ci se trouve située.

Dès lors, les sommes payées en France à titre de revenus de professions non commerciales à des bénéficiaires qui sont résidents du Portugal et qui ne possèdent pas dans notre pays d'installation professionnelle permanente ne doivent pas donner lieu à la retenue à la source de l'impôt français.

Le paragraphe 2 de l'article 15 précise que l'expression « profession libérale » comprend en particulier les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables.

280

Par dérogation aux règles générales d'imposition ainsi fixées, les revenus que les professionnels du spectacle, tels les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les musiciens, ainsi que les sportifs, retirent de leur activité personnelle exercée à titre indépendant, sont imposables dans l'État où s'exerce leur activité même si la personne qui exerce une telle activité ne possède aucune base fixe dans ledit État (art. 18).

Ainsi, du côté français, les artistes et les sportifs qui viennent se produire en France à titre indépendant et sans posséder dans notre pays d'installation professionnelle doivent être soumis à l'impôt par voie de retenue à la source dans les conditions prévues par les articles 182 A bis du code général des impôts et 182 B du CGI.

290

Cependant, en vertu des stipulations de l'article 18-1 de la convention, la France conserve le droit d'imposer ceux de ses résidents qui sont des professionnels du spectacle ou des sportifs, à raison des revenus qui proviennent d'activités exercées ou de services rendus au Portugal.

Il s'ensuit que les revenus perçus par les artistes résidents de France à l'occasion des représentations qu'ils donnent au Portugal sont taxables dans notre pays, dans les conditions du droit commun, la double imposition étant évitée, le cas échéant, par l'octroi auxdits résidents d'un crédit d'impôt correspondant à l'impôt portugais (BOI-INT-CVB-PRT-10-30 - paragraphes 30 et 80).

La situation des professionnels du spectacle et des sportifs exerçant leur activité à titre dépendant est évoquée ci-après, aux paragraphes 390 et 400.

B. Revenus non commerciaux (redevances et droits d'auteur)

1. Règles générales

300

L'article 13 de la convention définit le régime qui est applicable aux redevances provenant de l'usage ou de la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets.

Les stipulations de l'article 13 s'appliquent également à certains produits qui, en droit français, relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux à savoir les produits provenant de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ou afférent à des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

En vertu des stipulations du paragraphe 1, de l'article 13, les redevances, dont il s'agit, sont imposables dans l'État dont le bénéficiaire est le résident.

310

Toutefois, conformément aux stipulations du paragraphe 2 du même article, l'État d'où proviennent les redevances conserve le droit de les taxer si sa législation le prévoit, étant précisé que le taux de l'impôt ne peut alors excéder 5 % de leur montant brut, la double imposition étant évitée dans les conditions prévues à l'article 24 de la convention qui sont examinées au BOI-INT-CVB-PRT-10-30 - paragraphe 60.

Il en résulte, du côté français, que la retenue à la source prévue par l'article 182 B du code général des impôts doit être limitée à 5 % du revenu brut.

> **Remarque :** Aucune retenue n'a lieu d'être effectuée sur les produits - tels ceux provenant de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ou afférents à des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique - qui, en raison de leur nature n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 182 B du CGI.
>
> Les produits de source française dont il s'agit, qui sont payés à des résidents du Portugal, doivent donc être soumis à l'impôt en France au nom des bénéficiaires, les droits correspondants devant, en l'absence de retenue à la source sur cette catégorie de produits, être établis par voie de rôle. La cotisation, calculée sur le montant net des produits considérés et d'après le taux prévu par la loi interne, devra être limitée au résultat obtenu en appliquant le taux conventionnel de 5 % au montant brut desdits produits.

320

Le paragraphe 6, de l'article 13, de la convention prévoit que dans le cas où le montant excède, en raison de rapports particuliers que le débiteur et le créancier entretiendraient entre eux ou avec de tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier s'ils l'avaient stipulé dans des conditions normales, les stipulations dudit article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant, la partie excédentaire des paiements demeurant imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres stipulations de la convention (cf. supra 170).

2. Modalités pratiques

a. Revenus de source française

330

Pour obtenir la réduction de l'impôt français sur les redevances et droits d'auteur, les bénéficiaires résidents du Portugal doivent souscrire une demande sur un formulaire 5000 (attestation de résidence, CERFA n° 12816) et son annexe, le formulaire 5003 (demande de réduction de la retenue à la source sur redevances, CERFA n° 12816).

b. Revenus de source portugaise.

340

Pour obtenir le dégrèvement de l'impôt portugais, les bénéficiaires résidents de France de redevances ayant leur source au Portugal doivent souscrire une demande sur les imprimés prévus pour le dégrèvement de l'impôt portugais portant sur les dividendes, intérêts et redevances, c'est-à-dire :

- MOD.21-RFI : demande d'exonération totale ou partielle de retenue à la source de l'impôt portugais, en application de la convention fiscale signée entre le Portugal et l'État de résidence du bénéficiaire effectif des revenus ;

- MOD.23-RFI : demande de remboursement de l'impôt portugais sur les redevances, dividendes et intérêts (à l'exclusion des dividendes d'actions et des intérêts de valeurs mobilières), en application de la convention fiscale signée entre le Portugal et l'État de résidence du bénéficiaire effectif des revenus ;

- MOD.24-RFI : demande de remboursement de l'impôt portugais sur d'autres revenus, en application de la convention fiscale signée entre le Portugal et l'État de résidence du bénéficiaire effectif des revenus.

VIII. Traitements, salaires, pensions et rentes

A. Traitements et pensions publics

350

En vertu des stipulations du premier paragraphe de l'article 20 de la convention, les rémunérations, y compris les pensions versées par un État contractant ou l'une de ses collectivités locales, soit directement, soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette collectivité dans l'exercice de fonctions de caractère public, sont imposables dans cet État.

Cependant, cette disposition est expressément écartée lorsque le bénéficiaire de la rémunération possède la nationalité de l'autre État sans posséder en même temps la nationalité de l'État débiteur ; dans cette hypothèse, l'imposition est réservée à l'État de la résidence (Conv. art. 20, § 1).

D'autre part, le second paragraphe de l'article 20 précise que les rémunérations ou pensions versées au titre de services rendus dans le cadre d'une activité commerciale ou industrielle exercée par l'un des États contractants ou l'une de ses collectivités locales obéissent aux règles d'imposition fixées à l'égard de la généralité des traitements, salaires et pensions par les articles 16, 17 et 19 de la convention.

B. Traitements et salaires privés

360

Le paragraphe 1 de l'article 16 de la convention dispose que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant, auquel cas les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

Il s'ensuit qu'en règle générale les traitements et salaires d'origine privée ne sont imposables que dans l'état où s'exerce l'activité personnelle, source des revenus.

Ce principe admet cependant un certain nombre de dérogations énumérées ci-après.

1. Salariés en mission temporaire

370

Lorsque le salarié au service d'un employeur de l'un des deux États séjourne temporairement, à des fins professionnelles, sur le territoire de l'autre État, le droit d'imposer les sommes rémunérant cette activité temporaire est attribué à l'État dont le salarié est le résident, lorsque sont simultanément remplies les trois conditions ci-après (Conv. art. 16, § 2, a, b, c) :

- le séjour temporaire du salarié dans l'autre État ne doit pas dépasser une durée totale de 183 jours au cours de l'année fiscale considérée ;

- la rémunération doit être payée par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident de l'État de séjour du salarié ;

- cette rémunération ne doit pas être déduite des bénéfices d'un établissement stable ou d'une base fixe de l'employeur située dans l'État où séjourne temporairement le salarié.

L'appréciation de la durée limite de 183 jours doit être faite, pour une année donnée, en considérant, le cas échéant, les différents séjours que l'intéressé a pu effectuer successivement dans l'un des deux États au cours de l'année considérée.

2. Salariés à bord des navires ou aéronefs en trafic international

380

Il résulte des stipulations du paragraphe 3 de l'article 16 de la convention que les revenus professionnels des salariés qui sont employés à bord d'un navire ou aéronef en trafic international ne sont imposables que dans l'État où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise.

En vertu de cette disposition, et par application de l'article 4 bis-2° du CGI, les rémunérations des salariés qui sont employés par des entreprises de navigation dont le siège de direction effective est en France et sont en service à bord d'un navire ou aéronef effectuant un trafic international sont imposables dans notre pays même si l'activité des intéressés est en fait exercée en totalité hors du territoire français.

3. Professionnels du spectacle et sportifs

390

Les professionnels du spectacle et les sportifs exerçant leur activité à titre dépendant, demeurent imposables dans l'État contractant où ils se produisent sans qu'il y ait lieu de rechercher si les conditions relatives à la mission temporaire se trouvent ou non remplies, aucune restriction au droit

d'imposer de l'État où s'exerce l'activité n'étant apportée, pour les revenus dont il s'agit, par l'article 18 de la convention.

400

Cependant, en vertu des stipulations de l'article 18-1 de la convention, la France conserve le droit d'imposer ceux de ses résidents qui sont des professionnels du spectacle ou des sportifs, à raison des revenus qui proviennent d'activités exercées ou de services rendus au Portugal.

Il en est ainsi même dans le cas où l'employeur dont relèvent les intéressés est établi soit au Portugal soit dans un État tiers (*cf.* art.18 de la loi de finances pour 1973, n°72-1121 du 20 décembre 1972, JO du 21).

Il s'ensuit que les revenus perçus par les artistes résidents de France à l'occasion de représentations qu'ils donnent au Portugal sont taxables dans notre pays, dans les conditions du droit commun, la double imposition étant évitée, le cas échéant, par l'octroi auxdits résidents d'un crédit d'impôt correspondant à l'impôt portugais (BOI-INT-CVB-PRT-10-30 - paragraphes 30 et 80).

La situation des professionnels du spectacle et des sportifs exerçant leur activité à titre indépendant est évoquée ci-avant, aux paragraphes 280 et 290 .

4. Enseignants et professeurs

410

L'article 21 de la convention vise spécialement le cas des enseignants et des professeurs de l'un des deux États qui se rendent temporairement dans l'autre État, en vue d'y enseigner dans un établissement appartenant à cet autre État, à une personne morale de droit public ou à une personne morale sans but lucratif.

Dérogeant aux règles générales d'imposition des traitements fixées par la convention, cet article prévoit, lorsque la période de séjour temporaire n'excède pas deux ans, que les intéressés ne sont pas imposables, dans chaque État, à raison des rémunérations perçues au titre de l'enseignement considéré et qui ont leur source dans l'État de séjour.

Il résulte de cette disposition que les enseignants et professeurs français qui se rendent au Portugal pour y exercer une activité pédagogique dans les conditions et limite de temps susvisées ne sont pas passibles de l'impôt dans cet État pour les rémunérations qui leur seraient servies par celui-ci. Mais, bien entendu, ils restent redevables de l'impôt en France, suivant la règle générale posée par l'article 20 de la convention, pour le traitement qui leur est payé par la France.

Inversement, les professeurs portugais qui viendraient en France dans les mêmes conditions ne seraient en aucun cas imposables dans notre pays, même pour la rémunération qui leur serait allouée par la France.

5. Étudiants et stagiaires

420

L'article 22-1 de la convention vise spécialement le cas des étudiants et stagiaires de l'un des deux États qui séjournent dans l'autre État en vue - exclusivement - d'y poursuivre leurs études ou leur formation. Ledit article prévoit - sans condition de durée - que les sommes reçues par les intéressés pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans l'État de séjour, à condition que lesdites sommes proviennent de sources situées en dehors de ce dernier État.

430

D'autre part, le paragraphe 2 de ce même article 22 prévoit que les étudiants d'une université ou d'un autre établissement d'enseignement supérieur ou technique d'un État contractant qui occupent un emploi dans l'autre État contractant en vue d'obtenir une formation pratique relative à leurs études ne sont pas soumis à l'impôt dans ce dernier État à raison de la rémunération versée au titre de cet emploi, à condition que la durée dudit emploi ne dépasse pas une année et que le montant de cette rémunération n'excède pas 1 500 €.

C. Pensions privées et rentes viagères

440

L'article 19 de la convention prévoit que, sous réserve des stipulations du paragraphe 1 de l'article 20, les pensions et autres rémunérations similaires versées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État.

Les pensions de retraite privées ne sont donc imposables que dans l'État dont le bénéficiaire est le résident.

Le régime ainsi fixé trouve également à s'appliquer en ce qui concerne les pensions publiques auxquelles les règles de l'article 20 ne sont pas applicables (paragraphe 350 **,** 2ème alinéa).

Les pensions privées ainsi que les pensions publiques visées à l'alinéa 2 ci-dessus versées par un débiteur domicilié en France à un résident du Portugal échappent donc à toute imposition en France.

La convention ne comporte aucune disposition particulière concernant les rentes viagères. Il s'ensuit que les sommes de l'espèce doivent être considérées comme entrant dans le champ d'application de l'article 23 de l'accord, qui vise les produits non spécialement dénommés (paragraphe 510).

D. Prestations de sécurité sociale

450

La convention ne comporte aucune disposition particulière concernant les prestations de sécurité sociale qui demeurent donc soumises aux règles générales prévues par le texte pour la catégorie de revenus à laquelle se rattachent, le cas échéant, ces prestations eu égard au caractère juridique qui leur est accordé par la législation interne de l'État considéré.

Il en résulte en particulier que les pensions versées par la Sécurité sociale française à des résidents du Portugal échappent à l'impôt français, dès l'instant où lesdites pensions ont un caractère privé.

IX. Gains en capital

460

Le régime d'imposition des gains en capital est défini par les stipulations de l'article 14 de la convention dans les conditions ci-après.

A. Biens immobiliers : actions ou parts de sociétés immobilières (fiscalité immobilière)

470

Le paragraphe 1 de l'article 14 de la convention prévoit, dans son premier alinéa, que les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers, tels qu'ils sont définis à l'article 6 (paragraphes 1 et 10), sont imposables dans l'État où ces biens sont situés.

Conformément aux stipulations des deuxième et troisième alinéas de ce même paragraphe 1, de l'article 14, la règle de l'imposition dans l'État de la situation des biens est également applicable en ce qui concerne les plus-values réalisées à l'occasion de l'aliénation des parts ou actions des sociétés immobilières visées audit article.

Il résulte, en particulier, de ces stipulations expresses que la France peut appliquer sans réserve les règles de sa fiscalité immobilière et notamment celles ayant trait aux plus-values.

B. Gains en capital provenant de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable ou constitutifs d'une base fixe

480

Conformément aux stipulations du paragraphe 2 de l'article 14 de la convention, les gains provenant de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable ou constitutifs d'une base fixe sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable ou la base fixe considérée, y compris le cas où de tels grains proviennent de l'aliénation globale de cet établissement stable ou de cette base fixe.

Il s'ensuit, en particulier, que pour les gains dont il s'agit, la France conserve le droit d'imposer qu'elle tiendrait de sa législation interne.

C. Gains en capital provenant des navires ou aéronefs exploités en trafic international et des biens immobiliers affectés à leur exploitation

490

Conformément aux stipulations du paragraphe 2 de l'article 14 de la convention, les gains provenant des navires ou aéronefs exploités en trafic international et des biens mobiliers affectés à leur exploitation ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé.

D. Gains en capital provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux mentionnés ci-dessus

500

Le paragraphe 3 de l'article 14 de la convention prévoit que les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux qui sont mentionnés aux paragraphes 1 et 2 dudit article ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident.

X. Produits non spécialement dénommés

510

D'après les stipulations de l'article 23 de la convention, les revenus non spécialement visés par les autres articles de cet accord ne sont imposables que dans l'État dont le bénéficiaire est résident, à condition que la législation fiscale de cet État assujettisse lesdits revenus à l'impôt .

XI. Imposition de la fortune

520

La convention franco-portugaise ne comportant aucun article traitant des impôts sur la fortune, chaque État conserve, dans ce domaine, le droit d'appliquer sans restriction sa législation interne.

XII. Autres contributions

530

La convention n'affecte pas les diverses contributions qui peuvent exister, soit en France, soit au Portugal, indépendamment des impôts sur le revenu visés à l'article 2 de l'accord.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 29/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5552-PGP.html/identifiant=BOI-INT-CVB-PRT-10-20-20120912