

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

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-PRT-10-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**INT - Convention fiscale entre la France et le Portugal en matière d'impôt
sur le revenu - Modalités pour éviter la double imposition - Égalité de
traitement - Fonctionnaires diplomatiques et consulaires**

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 3 : Modalités pour éviter la double imposition - Égalité de traitements - Fonctionnaires
diplomatiques et consulaires

Sommaire :

I. Modalités pour éviter la double imposition

A. Règles générales

1. Régime de l'imposition exclusive
2. Régime de l'imputation
 - a. Dividendes
 - b. Intérêts
 - c. Redevances
 - d. Rémunérations d'administrateurs et de dirigeants de sociétés
 - e. Professionnels du spectacle ou sportifs

B. Impôt sur le revenu des personnes physiques

1. Principe du taux effectif
2. Conséquences pratiques
 - a. Contribuables domiciliés au Portugal et disposant d'une résidence secondaire en France
 - b. Contribuables n'ayant en France ni domicile, ni résidence et bénéficiant de revenus de source française

II. Égalité de traitement

III. Fonctionnaires diplomatiques et consulaires

I. Modalités pour éviter la double imposition

1

Les modalités pour éviter la double imposition des revenus sont fixées par l'article 24 de la convention et, plus spécialement, du côté français, par le paragraphe 1 dudit article.

Ces stipulations sont indiquées ci-après.

A. Règles générales

10

Les règles d'imposition prévues pour chaque catégorie de revenus sont appelées à s'appliquer, du côté français, pour la détermination de la base de l'impôt sur le revenu ainsi que de celles de l'impôt sur les sociétés.

Les modalités pour éviter la double imposition diffèrent suivant qu'il s'agit de revenus pour lesquels le droit d'imposer est attribué à titre exclusif à l'un des deux États ou, au contraire, de revenus pour lesquels ce droit est partagé entre les deux États.

1. Régime de l'imposition exclusive

20

Le régime de l'imposition exclusive dans l'un des États, qui est le régime normal prévu pour la généralité des revenus des différentes catégories, est d'une portée générale et doit être considéré comme s'appliquant à tous les contribuables - quelle que soit leur nationalité - qui peuvent se prévaloir des stipulations de la convention.

Par application de cette règle, les revenus de source française ou portugaise pour lesquels le droit d'imposer est dévolu à titre exclusif au Portugal par la convention doivent être maintenus en dehors de la base de l'impôt français (Conv., art. 24, § 1, a), mais sont pris en compte le cas échéant, pour la détermination du taux effectif (cf. paragraphe 100).

Tel est le cas pour la généralité des revenus à l'exception des dividendes, intérêts, redevances, rémunérations d'administrateurs et de dirigeants de sociétés, revenus des professionnels du spectacle et sportifs.

2. Régime de l'imputation

30

La règle du partage du droit d'imposition telle qu'elle est prévue pour certaines catégories de revenus (dividendes, intérêts, redevances, rémunérations d'administrateurs et de dirigeants de sociétés, revenus des professionnels du spectacle et sportifs) entre l'État de la source et l'État de résidence du bénéficiaire de ceux-ci, conduit à maintenir dans la base de l'impôt français pour leur montant net, avant déduction de l'impôt portugais, ceux de ces revenus de source portugaise qui échoient à un résident de France au sens de la convention, bien que ces revenus aient donné lieu à une perception au titre de l'impôt portugais. La double imposition est alors évitée par une imputation de l'impôt portugais sur l'impôt français, dans la limite du montant de ce dernier impôt afférent à ces mêmes

revenus (Conv., art. 24, § 1, f), cette déduction étant effectuée dans les conditions ci-après.

Remarque : Conformément aux stipulations de l'article 24, § 1-f, les crédits d'impôts dont il s'agit s'imputent séparément sur les impôts français dans les bases desquels se trouvent compris les revenus correspondants et dans la limite des impôts français afférents à ces mêmes revenus.

Pour apprécier la limite fixée pour l'imputation de l'impôt portugais, il est nécessaire de déterminer le montant de l'impôt français correspondant au revenu en cause. En matière d'impôt sur le revenu, il convient à cet égard de faire état du taux effectif que cet impôt se trouve atteindre dans la personne du contribuable considéré (cf. paragraphe 100) .

a. Dividendes

40

Les bénéficiaires résidents de France de dividendes de source portugaise imposés au Portugal disposeront, pour l'application à ces revenus de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, d'un crédit correspondant au montant de l'impôt portugais effectivement payé (Conv., art. 24, § 1-c). Il est précisé cependant que, compte tenu de la limitation du taux de l'impôt dans l'État de la source prévu à l'article 11 de la convention, ce crédit ne pourra jamais excéder le taux de 15 % appliqué au montant brut des produits.

b. Intérêts

50

Les bénéficiaires résidents de France d'intérêts d'obligations et autres titres d'emprunts négociables de source portugaise, effectivement imposés au Portugal, disposent pour l'application à ces revenus de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, d'un crédit d'impôt égal à 10 % du montant brut dedits intérêts (Conv. art.24, §1,d,1°).

En vertu des stipulations expresses de ce même article 24, dans son paragraphe 1, d, 2°, ce crédit est également appliqué aux intérêts visés au Protocole annexé à la convention, qui bénéficient d'une exonération ou d'une réduction de l'impôt portugais, en vertu, d'une part, des dispositions des articles 10 (3°), 21 (§2), 22 (a,b,c,d) du Code de l'Impôt sur le revenu des capitaux et des dispositions correspondantes du Code de l'Impôt complémentaire et d'autre part, de l'article 27 du décret-loi n°46-492 du 18 août 1965.

Par contre, dans la mesure où, compte tenu du taux limite de 12% prévu à l'article 12, paragraphe 2, de la convention, l'impôt portugais est prélevé à un taux supérieur à 10 %, un crédit correspondant à l'impôt portugais effectivement payé est accordé du côté français sur justification du montant de ce prélèvement ; cependant, eu égard à la limitation qui vient d'être rappelée, ce crédit ne pourra jamais excéder le taux de 12 % appliqué au montant brut des produits.

Par ailleurs, les bénéficiaires résidents de France d'intérêts de créances ordinaires de source portugaise effectivement imposés au Portugal, disposent, pour l'application à ces revenus de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, d'un crédit égal à 12 % du montant brut desdits intérêts (Conv. Art.24, §1,e).

c. Redevances

60

Les bénéficiaires résidents de France de redevances de source portugaise imposés au Portugal dans les conditions prévues à l'article 13 de la convention disposent pour l'application à ces revenus de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, d'un crédit égal de l'impôt portugais (Conv. Art. 24, § 1-e).

Il est précisé cependant que, compte tenu de la limitation du taux de l'impôt dans l'État de la source prévue à l'article 13 de la convention, ce crédit ne peut jamais excéder le taux de 5 % appliqué au montant brut des produits.

d. Rémunérations d'administrateurs et de dirigeants de sociétés

70

Les bénéficiaires résidents de France de rémunérations d'administrateurs et de dirigeants de sociétés imposées au Portugal dans les conditions prévues à l'article 17 de la convention disposent, pour l'application à ces revenus de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés d'un crédit égal au montant de l'impôt portugais (Conv. art. 24, § 1-e).

e. Professionnels du spectacle ou sportifs

80

En vertu des stipulations expresses de l'article 18, paragraphe 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 des services rendus au Portugal.

La double imposition est toutefois évitée par l'imputation de l'impôt qui a été acquitté au Portugal sur l'impôt exigible en France, dans la limite dudit impôt afférent à ces revenus (cf. paragraphe 30).

B. Impôt sur le revenu des personnes physiques

90

Indépendamment des explications qui précèdent, la situation, au regard de l'impôt sur le revenu, des contribuables entrant dans le champ d'application de la convention appelle du point de vue du calcul de cet impôt, les précisions complémentaires ci-après.

1. Principe du taux effectif

100

L'article 24, paragraphe 1-b, prévoit que « les impôts français peuvent être calculés sur les revenus imposables en France en vertu de la convention, au taux correspondant à l'ensemble des revenus imposables d'après la législation française ».

Il en résulte que le taux applicable aux revenus imposables en France d'après la loi est le taux légal correspondant à la somme totale de ces revenus, même si la convention en soustrait une fraction à la législation française. Tel est le cas des revenus qui seraient imposables en France en l'absence de la convention, mais dont cette dernière prévoit qu'ils ne sont imposables qu'au Portugal.

2. Conséquences pratiques

110

La cotisation de base est déterminée en fonction de l'ensemble des revenus pour lesquels l'intéressé eût été, en l'absence de convention, passible de l'impôt français suivant les règles de la législation interne.

L'impôt acquitté, en définitive, conformément aux prévisions de la convention, est égal au produit de la cotisation de base déterminée d'après les indications qui précèdent par le rapport existant entre le montant total des revenus conventionnellement imposables en France et le montant total du revenu net d'après lequel le calcul de ladite cotisation de base a été effectué.

Au résultat ainsi obtenu, doivent être appliquées, le cas échéant, les réfections prévues par la loi interne.

a. Contribuables domiciliés au Portugal et disposant d'une résidence secondaire en France

120

Il est entendu que ces contribuables ne peuvent être soumis à l'impôt en France que s'ils disposent effectivement de revenus de source française imposables en France en application des stipulations conventionnelles.

Le calcul de l'impôt exigible est également obtenu en modifiant éventuellement la cotisation de base, proportionnellement au rapport existant entre le montant net total des revenus dont l'imposition est attribuée à la France par la convention, et le montant total du revenu net imposable en l'absence de convention, qui a servi au calcul de la cotisation de base.

Les réfections prévues par la loi interne en faveur de certains revenus viennent éventuellement en déduction de ce résultat.

b. Contribuables n'ayant en France ni domicile, ni résidence et bénéficiant de revenus de source française

130

Pour ces contribuables également, l'impôt déterminé d'après le total des éléments taxables en vertu de la loi française doit, le cas échéant, être ramené, par voie de réduction proportionnelle, au chiffre correspondant à ceux de ces éléments dont l'imposition est réservée à la France par la convention.

Les réfections prévues par la loi interne demeurent également applicables.

II. Égalité de traitement

140

Le paragraphe 1 de l'article 25 de la convention dispose que les nationaux de l'un des deux États contractants ne seront soumis, dans l'autre État, à aucune imposition ou obligation autre ou plus lourde que celle à laquelle sont assujettis à identité de situation, les nationaux de cet autre État.

Le terme « nationaux » désigne pour chaque État contractant :

- toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité de cet État ;
- toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation dudit État.

Quant au terme « imposition », il doit s'entendre des impôts de toute nature ou dénomination (Conv. art. 25, § 5).

Ces stipulations confirmées en tant que de besoin par celles de l'article 25, paragraphe 1 déjà cité, dans son deuxième alinéa, conduisent en particulier, du côté français, à accorder aux contribuables de nationalité portugaise, le bénéfice des avantages que la loi française prévoit, à l'égard des Français, pour des motifs tenant à la situation et aux charges de famille de l'assujetti.

150

Les paragraphes 3 et 4 de l'article 25 de la convention prévoient que bénéficient dans chacun des deux États, du régime d'imposition prévu pour les entreprises dudit État :

- les entreprises de l'autre État qui sont imposables dans le premier État à raison de la possession dans celui-ci d'un établissement stable ;
- les entreprises dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État.

III. Fonctionnaires diplomatiques et consulaires

160

L'article 28 de la convention prévoit que les stipulations de cet accord ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les fonctionnaires diplomatiques ou consulaires en vertu soit des règles générales du droit des gens, soit des stipulations d'accords particuliers.