RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-ITA-10-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 09/09/2013

INT - Convention fiscale entre la France et l'Italie en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune – Règles d'imposition des différents revenus

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Conventions bilatérales
Titre 55 : Italie
Chapitre 1 : Convention fiscale entre la France et l'Italie en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune
Section 2 : Imposition des différents revenus

Sommaire :

I. Revenus immobiliers et bénéfices agricoles (article 6 et point 3 du Protocole)
A. Définition
B. Assimilation à des revenus immobiliers des revenus de certaines actions, parts ou participations
C. Revenus immobiliers des entreprises
II. Bénéfices industriels et commerciaux (articles 5, 7, 8, 9 et points 4 et 5 du Protocole)
A. Règles générales
1. Principe d'imposition (article 7)
2. Définition de l'établissement stable (article 5)
3. Détermination des bénéfices imposables (article 7)
4. Bénéfices incluant des éléments de revenus traités séparément dans d'autres articles de la convention
B. Cas des entreprises associées (article 9 et point 5 du Protocole)
C. Activité de transport international maritime ou aérien (article 8)
1. Définition
2. Lieu d'imposition
III. Revenus de capitaux mobiliers (articles 10 et 11)
A. Dividendes (article 10)
1. Définition
1° les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances.
2° Les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'État dont la société distributrice est un résident.
3° Les paiements du Trésor français et du Trésor italien.
2. Régime fiscal des dividendes
a. Retenue à la source
b. Cas particuliers

1° Règles applicables aux dividendes versés par les SICAV françaises
2° Dividendes se rattachant à un établissement stable
3° Autres impôts de distribution
B. Intérêts (art. 11)
1. Définition
2. Régime fiscal institué par la convention
3. Cas particuliers :
a. Intérêts excédentaires (paragraphe 8)
b. Intérêts se rattachant à un établissement stable
IV. Redevances et droits d'auteur (article 12)
A. Définition
B. Régime fiscal institué par la convention
C. Cas particulier : redevances excédentaires
V. Dispositions applicables aux dividendes, intérêts et redevances rattachables à un établissement stable ou à une base fixe
A. Possibilité pour chaque État d'imposer selon sa législation interne les dividendes, intérêts et redevances rattachables à un établissement stable ou à une base fixe
B. Application aux établissements stables de certaines dispositions conventionnelles relatives aux dividendes, intérêts et redevances
VI. Modalités d'application des dispositions relatives aux dividendes, intérêts et redevances.
A. Dispositions générales
B. Dividendes, intérêts et redevances de source française
1. Règles générales concernant le dégrèvement des retenues à la source
2. Formulaires conventionnels à utiliser
a. Généralités
b. Dividendes, intérêts et redevances perçus par un établissement stable
c. Récupération par l'établissement payeur français des règlements effectués au profit des résidents d'Italie.
VII. Gains en capital (article 13)
A. Plus-values immobilières
B. Plus-values mobilières
1. Plus-values réalisées dans le cadre d'un établissement stable ou d'une base fixe
2. Plus-values de cession de participations substantielles
3. Plus-values sur les navires et aéronefs exploités en trafic international
4. Autres plus-values mobilières
VIII. Revenus des professions libérales et assimilées (article 14)
IX. Rémunérations d'activités dépendantes de nature privée (articles 15 et 16)
A. Travailleurs frontaliers
1. Définition des travailleurs frontaliers
2. Définition des zones frontalières
3. Régime d'imposition
4. Modalités d'application
B. Salariés en mission temporaire
C. Salariés employés à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international
X. Rémunérations versées aux dirigeants de sociétés et membres des conseils d'administration ou de surveillance (article 16 de la convention)
XI. Artistes et sportifs (article 17)
XII. Rémunération des fonctions publiques (article 19)
XIII. Professeurs et chercheurs (article 20)
XIV. Étudiants et stagiaires (article 21)
XV. Pensions (articles 18 et 19 § 2)
XVI. Rémunérations et pensions versées aux personnels des institutions culturelles (points 1 et 10 b) du Protocole
XVII. Autres revenus (article 22)

1

Remarque : Lorsqu'un résident d'un État reçoit des revenus qui proviennent de l'autre État où ils sont imposables conformément aux dispositions de la convention, l'État de la résidence du bénéficiaire des revenus a en principe, selon les dispositions de la convention, le droit de les imposer en second.

Font exception à cette règle les pensions publiques de source française qui selon les dispositions de l'article 19 de la convention sont exclusivement imposables en France.

I. Revenus immobiliers et bénéfices agricoles (article 6 et point 3 du Protocole)

10

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

A. Définition

20

Les biens immobiliers sont définis par référence à la législation de l'État où ils sont situés. Cette définition, précisée au paragraphe 2 de l'article 6 et complétée par le point 3 du Protocole annexé à la convention, permet à la France d'imposer les revenus tirés :

- des biens immobiliers considérés comme tels en droit français ;

- des droits immobiliers (nue-propriété, usufruit, droits indivis) s'y rapportant ;

- des exploitations agricoles ou forestières.

Il en va de même des droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation, ou la concession de l'exploitation, de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles.

B. Assimilation à des revenus immobiliers des revenus de certaines actions, parts ou participations

30

Les revenus d'actions, de parts ou de participations dans une société ou une personne morale qui possède des biens immobiliers situés dans un État, sont imposables dans cet État lorsque ces revenus sont soumis au même régime fiscal que les revenus de biens immobiliers en vertu de la législation de l'État où les biens sont situés (point 3 du Protocole). La convention ne fait donc pas obstacle à l'application des dispositions du droit interne français relatives aux parts, actions ou autres-participations dans des sociétés immobilières. Tel est le cas notamment des dispositions relatives aux sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale visées à l'article 1655 ter du code général des impôts et des sociétés de « multipropriété » visées à l'article 239 octies du même code.

C. Revenus immobiliers des entreprises

40

Les dispositions des paragraphes 1 et 3 de l'article 6 s'appliquent également aux revenus de biens immobiliers des entreprises industrielles, commerciales ou autres, et aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante. Le droit d'imposition de l'État de la source a donc priorité sur le droit d'imposition de l'autre État. Il s'exerce même dans le cas où les biens immobiliers dont sont tirés les revenus ne font pas partie d'un établissement stable situé dans cet État.

Le paragraphe 4 rend par conséquent caduque la solution retenue par le Conseil d'Etat le 22 mai 1992 dans l'affaire n° 63 266, SPA Raffaela, dans le cadre de la convention fiscale franco-italienne du 29 octobre 1958.

Il résulte, par ailleurs, des dispositions de l'article 6, complété par le point 3 du Protocole, que la France conserve le droit d'imposer, conformément aux dispositions de l'article 244 bis du code général des impôts, les bénéfices retirés par des résidents d'Italie qui sont des marchands de biens au sens de l'article 35 1-1° du code général des impôts, de la cession d'immeubles, droits immobiliers, droits mobiliers se rapportant aux immeubles, actions ou parts de sociétés immobilières non dotées de la transparence fiscale dont l'actif est directement, ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs autres personnes morales, principalement constitué d'immeubles sis en France et titres de sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI .

II. Bénéfices industriels et commerciaux (articles 5, 7, 8, 9 et points 4 et 5 du Protocole)

A. Règles générales

1. Principe d'imposition (article 7)

50

Les bénéfices d'une entreprise d'un État, c'est-à-dire d'une entreprise exploitée par un résident de cet État, qui exerce 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 situé dans cet autre État et uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables à cet établissement stable.

2. Définition de l'établissement stable (article 5)

60

La définition de l'établissement stable qui figure à l'article 5 de la convention est conforme aux principes habituellement retenus par la France.

Il est habituellement indiqué que le cumul des activités énumérées aux alinéas a) à e) du paragraphe 3 de l'article 5 dans une installation fixe d'affaires ne donne pas naissance à un établissement stable si l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire (article 5, paragraphe 4-f du modèle de l'OCDE). Cette précision ne figure pas dans la convention franco-italienne. Il est néanmoins admis, en présence d'un tel cumul d'activités, qu'il n'y a pas établissement stable si ces activités répondent au caractère préparatoire ou auxiliaire visé au e) du paragraphe 3 de l'article 5.

3. Détermination des bénéfices imposables (article 7)

70

Selon le paragraphe 2, ces bénéfices sont calculés comme si l'établissement stable était une entreprise distincte de celle dont il dépend, sous réserve des dispositions du paragraphe 3.

Le paragraphe 3 donne diverses précisions sur les dépenses dont la déduction est admise au niveau de l'établissement stable. Ainsi, une quote-part des dépenses de direction et des frais généraux du siège de l'entreprise peut être déduite, pour tenir compte des charges exposées dans l'intérêt de l'établissement stable situé dans l'autre État.

Des précisions sur la détermination des bénéfices des établissements stables sont également données aux paragraphes 4 à 6 de l'article 7 et au point 4 a) et b) du Protocole annexé à la convention.

4. Bénéfices incluant des éléments de revenus traités séparément dans d'autres articles de la convention

80

Selon la règle conventionnelle habituelle, si les bénéfices d'une entreprise incluent des éléments de revenus qui sont traités séparément dans d'autres articles de la convention (par exemple, des intérêts, des dividendes, etc), ces autres articles, spéciaux, prévalent sur les dispositions de l'article 7 (v. paragraphe 7 de l'article 7).

En conséquence, l'article 7 est applicable uniquement aux revenus industriels et commerciaux qui n'entrent pas dans les catégories particulières de revenus couvertes par d'autres articles.

B. Cas des entreprises associées (article 9 et point 5 du Protocole)

90

Aux termes de la convention, une entreprise d'un État et une entreprise de l'autre État sont associées lorsque :

- une entreprise d'un État participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État ; ou que

- les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État et d'une entreprise de l'autre État.

Si les entreprises associées ainsi définies sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions différentes de celles qui seraient convenues entre entreprises indépendantes, les bénéfices dont l'une a pu être privée du fait de ces conditions particulières peuvent être inclus dans ses résultats imposables et imposés en conséquence (art. 57 du code général des impôts).

La rectification de la comptabilité des transactions entre entreprises associées dans la situation envisagée au paragraphe précédent peut entraîner une double imposition économique (imposition de personnes différentes au titre d'un même revenu), du fait que l'entreprise de l'État A dont les bénéfices sont redressés sera imposée sur un montant de bénéfices au titre desquels son entreprise associée de l'État B aura déjà été imposée. Le point 5 du Protocole prévoit que l'État B, après consultation des autorités compétentes de l'État A, procédera, s'il l'estime justifié, à un ajustement approprié de façon à supprimer la double imposition. Les entreprises françaises qui souhaitent se prévaloir de cette disposition doivent s'adresser à la Direction de la législation fiscale (Sous-Direction

E, Bureau E 1).

C. Activité de transport international maritime ou aérien (article 8)

1. Définition

100

Le g du paragraphe 1 de l'article 3 de la convention définit le trafic international comme tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre État. Le point 2 du protocole inclut, par ailleurs, dans la définition du trafic international tout transport effectué par conteneur lorsque ce transport n'est que le complément d'un transport effectué en trafic international au sens de l'article 3. En conséquence, la disposition couvre les transports par conteneurs, qui ne correspondent que pour une part à un trajet entre deux États effectué par la voie aérienne ou maritime.

2. Lieu d'imposition

110

Les bénéfices qu'une entreprise de France ou d'Italie tire du trafic international ne sont imposables que dans l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé. Ces bénéfices s'entendent aussi bien de ceux qui proviennent d'une exploitation en direct que de la participation à un groupe, une exploitation en commun (pool) ou à un organisme international d'exploitation.

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 est situé son siège de direction effective.

Il s'ensuit que les bénéfices retirés par les entreprises exploitées par un résident d'Italie de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international ne sont pas imposables en France, même si elles y possèdent un établissement stable.

Lorsque les entreprises de navigation maritime et aérienne se livrent à des activités distinctes qui n'ont pas de lien étroit avec le transport telle que par exemple l'exploitation d'un hôtel, les dispositions de l'article 7 de la convention (bénéfices des entreprises) sont applicables à raison des résultats provenant de telles activités. Par ailleurs, les revenus de valeurs et capitaux mobiliers recueillis par une entreprise de navigation sont soumis au régime prévu par la convention pour cette catégorie de revenus.

III. Revenus de capitaux mobiliers (articles 10 et 11)

A. Dividendes (article 10)

1. Définition

120

La définition des dividendes donnée au paragraphe 9 de l'article 10 couvre les éléments de revenu suivants :

1° les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances.

130

Du côté français, sont ainsi visés notamment :

- les dividendes, intérêts, arrérages et tous autres produits des actions de toute nature et des parts de fondateur, distribués par les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions ;

- les produits des parts des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;

- les produits des parts d'intérêt des sociétés en nom collectif lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;

- les produits des parts des commanditaires dans les sociétés en commandite simple ;

- les revenus distribués par les sociétés civiles assujetties à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme, leur objet ou d'une option ;

- les produits des parts d'intérêt distribués par les sociétés en participation n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, aux associés autres que les associés indéfiniment responsables ou dont les nom et adresse n'ont pas été indiqués à l'Administration ;

- les produits des parts d'intérêt des commandités dans les sociétés en commandite simple et, dans les sociétés en participation, des associés indéfiniment responsables et connus de l'Administration, lorsque ces sociétés en commandite simple ou en participation ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

2° Les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'État dont la société distributrice est un résident.

140

Sont donc notamment concernés, du côté français, les revenus visés aux articles 109 à 115 du code général des impôts.

Toutefois, compte tenu des dispositions du point 3 du Protocole annexé à la convention, la définition des dividendes ne s'applique pas aux revenus d'actions, de parts ou de participations dans une société ou une personne morale possédant des biens immobiliers situés dans un État qui selon la législation de cet État sont soumis au même régime fiscal que les revenus de biens immobiliers. Sont concernés, du côté français, les revenus des sociétés immobilières de copropriété bénéficiant de la transparence fiscale visées à l'article 1655 ter du code général des impôts et des sociétés relevant du régime fiscal fixé par l'article 239 octies du CGI même si ces sociétés sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux.

3° Les paiements du Trésor français et du Trésor italien.

150

La convention précise, en outre, que le terme « dividendes » comprend également le paiement brut du Trésor représentatif en France de l'avoir fiscal et en Italie du crédit d'impôt italien et le montant brut remboursé au titre du précompte français ou de son équivalent italien, la « maggiorazione di conguaglio ».

2. Régime fiscal des dividendes

a. Retenue à la source

160

L'état de la source peut imposer les dividendes mais le taux de cette imposition est plafonné par la convention, dans le cas où la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, à :

- 5 % du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société passible de l'impôt sur les sociétés qui a détenu, directement ou indirectement, au moins 10 % du capital (c'est-à-dire 10 % des droits de vote et des droits financiers) de la société distributrice pendant les douze mois précédant immédiatement la date de la décision de distribuer ;

- 15 % du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

b. Cas particuliers

1° Règles applicables aux dividendes versés par les SICAV françaises

170

Par référence au paragraphe 2 b) de l'article 10 de la convention, il est admis que le taux de la retenue à la source sur les dividendes distribués par des sociétés françaises d'investissement à des personnes physiques ou morales résidentes d'Italie soit limité à 15 %.

Toutefois, si le portefeuille de la société d'investissement se compose exclusivement d'obligations négociables, il est admis qu'aucune retenue ne soit perçue.

180

En outre, pour la liquidation de cette retenue, il est tenu compte non seulement des crédits d'impôt attachés aux dividendes distribués par la SICAV mais également des avoirs fiscaux s'y rapportant, dans des conditions semblables à celles appliquées à l'égard des résidents de France. Les actionnaires résidents d'Italie bénéficient donc d'une masse de crédit d'impôt analogue à celle qui est prévue pour les personnes domiciliées en France. D'autre part, l'excédent éventuel des crédits d'impôt sur la retenue exigible au taux de 15 % est remboursé à l'actionnaire résident d'Italie dans la mesure où cet excédent correspond à une perception française. Pour l'application de cette règle, la fraction des crédits non remboursable est affectée, en priorité, au paiement de la retenue à la source par voie d'imputation.

190

La masse des crédits d'impôt transférables par une société d'investissement française à ses actionnaires résidents d'Italie comprend :

- d'une part, des crédits d'impôt éventuellement attachés aux dividendes mis en paiement par des sociétés françaises ;

- d'autre part, des crédits d'impôt éventuellement attachés aux autres revenus et produits du portefeuille :

- intérêts et produits d'obligations et autres emprunts négociables émis en France ;

- revenus de valeurs mobilières étrangères assortis d'un crédit d'impôt en vertu des dispositions d'une convention internationale ou d'une convention conclue avec un territoire ou une collectivité territoriale

d'outre-mer, étant précisé à cet égard que la somme à imputer doit correspondre au montant de l'impôt de distribution effectivement prélevé dans l'un de ces États ou territoires à l'exclusion de toute prise en compte forfaitaire.

200

Bien entendu, lorsque le montant du dividende distribué par la société d'investissement française est inférieur au total des revenus nets du portefeuille assortis d'avoirs fiscaux et de crédits d'impôt qu'elle a encaissés, il convient de faire application de la règle dite du « crédit maximum ».

2° Dividendes se rattachant à un établissement stable

210

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

3° Autres impôts de distribution

220

Conformément aux dispositions du paragraphe 10 de l'article 10, les sociétés italiennes exerçant une activité en France ne sont pas soumises à la retenue à la source de 25 % prévue à l'article 115 quinquies du code général des impôts. De même, les sociétés françaises exerçant une activité en Italie ne sont pas soumises à une retenue à la source dans cet État à raison de leurs bénéfices de même nature.

B. Intérêts (art. 11)

1. Définition

230

Le terme « intérêts » est défini au paragraphe 5 de l'article 11. Cette définition qui inclut tous les produits assimilés aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'État d'où proviennent les revenus s'applique notamment aux intérêts produits par les obligations et autres titres de créances négociables, les bons du Trésor et les bons de caisse, les bons ou contrats de capitalisation, les créances ordinaires, dépôts, cautionnements et comptes courants.

240

En revanche, la définition des intérêts ne couvre pas du côté français les pénalisations pour paiement tardif qui résultent d'un contrat, d'un usage ou d'un jugement, à moins que ces pénalisations n'aient pour objet que de compenser le retard dans le paiement d'intérêts dont ils ne sont alors que l'accessoire.

250

L'état d'où proviennent ces intérêts est déterminé par application du paragraphe 7 de l'article 11.

Les intérêts sont ainsi considérés comme provenant de France lorsque le débiteur est l'État français lui-même ou l'une de ses collectivités territoriales ou un autre résident, de France. Ils sont également considérés comme provenant de notre pays lorsque la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée pour un établissement stable ou une base fixe situés en France et qui supportent la

charge de ces intérêts, que le débiteur des intérêts soit ou non un résident de France.

2. Régime fiscal institué par la convention

260

Suivant les dispositions du paragraphe 1 de l'article 11 de la convention, les intérêts qui ont leur source dans un État et qui sont payés à un résident de l'autre État, sont imposables dans cet autre État. Le point 6 a) du Protocole précise que le paragraphe 1 s'applique même en l'absence de paiement effectif.

270

Toutefois, en vertu du paragraphe 2 du même article, l'État de la source a le droit d'imposer les intérêts payés à un résident de l'autre État suivant sa législation. Le taux de l'impôt prélevé ne peut cependant, si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, excéder 10 % du montant brut des intérêts. Il s'agit d'un taux applicable sous réserve des dispositions plus favorables du droit interne de l'État de la source des revenus.

280

Par dérogation aux dispositions du paragraphe 2 déjà cité, certains intérêts sont exonérés d'impôt dans l'État de la source (cf art. 11 § 3 et 4 et point 6 du Protocole).

Sont notamment exonérés à la source :

290

- les intérêts payés en liaison avec la vente à crédit d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, ou en liaison avec la vente à crédit de marchandises livrées par une entreprise à une autre entreprise. La cession par une entreprise à une banque de sa créance correspondant à une des ventes évoquées ci-dessus ne modifie pas la nature de celle-ci et n'entraîne donc pas la perte du bénéfice de l'exonération de retenue à la source ;

300

- les intérêts payés par l'État italien ou l'une de ses subdivisions politiques, administratives ou collectivités locales, ou un de ses établissements publics, ou par l'État français, une de ses collectivités territoriales ou un de ses établissements publics. Cette disposition est notamment applicable aux revenus d'obligations émises par les deux États et leurs entités publiques citées ci-dessus ;

310

- les intérêts payés au titre d'un prêt effectué ou garanti par l'autre État ou une de ses subdivisions politiques ou administratives ou collectivités locales (dans le cas de l'Italie), ou une de ses collectivités territoriales (dans le cas de la France) ou un établissement public de cet autre État, ou les intérêts payés à d'autres institutions ou organismes (y compris les institutions financières) à raison des financements accordés par eux dans le cadre d'accords conclus entre les Gouvernements des deux États ;

320

- les intérêts payés par une banque résidente d'un des deux États à une banque résidente de l'autre État (point 6 du Protocole).

3. Cas particuliers :

a. Intérêts excédentaires (paragraphe 8)

330

Lorsque le montant des intérêts excède, en raison de relations spéciales que le débiteur et le créancier entretiennent entre eux ou avec de tierces personnes, celui dont seraient normalement convenus le débiteur et le créancier en l'absence de telles relations, les dispositions de l'article 11 ne s'appliquent qu'à ce dernier montant (cf paragraphe 8). La partie excédentaire des intérêts demeure imposable conformément à la législation de chaque État et compte tenu des autres dispositions de la convention. Il est rappelé à cet égard que les déductions injustifiées d'intérêts 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 et peuvent dans ce dernier cas constituer un revenu distribué au sens des articles 109 à 115 du code général des impôts. Un tel revenu est alors traité selon les dispositions de l'article 10 de la convention relatif aux dividendes.

Ces dispositions s'appliquent notamment aux intérêts versés à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui, ou qui dépend d'un groupe ayant avec le débiteur des intérêts communs.

340

La notion de relations spéciales couvre aussi les rapports de parenté et, en général, toute communauté d'intérêts distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des intérêts.

b. Intérêts se rattachant à un établissement stable

350

En ce qui concerne le prélèvement applicable aux produits de placements à revenus fixes, il est admis de ne pas l'exiger sur les revenus de cette nature qui se rapportent à des créances faisant partie de l'actif de l'établissement stable qu'une entreprise italienne aurait en France et qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable de cet établissement.

IV. Redevances et droits d'auteur (article 12)

A. Définition

360

Les redevances sont définies par le paragraphe 4 de l'article 12. Cette définition précise que sont considérées comme redevances les rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage de logiciels ainsi que de tous enregistrements des sons ou des images.

370

Il est par ailleurs confirmé au point 7 du protocole que les rémunérations payées pour des services techniques, pour des travaux d'ingénierie ou pour des services de consultation ou de surveillance ne constituent pas des redevances mais relèvent des dispositions de la convention relatives aux bénéfices des entreprises (article 7) ou aux revenus des professions indépendantes (article 14).

380

L'Etat d'où proviennent les redevances est déterminé par application du paragraphe 6 de l'article 12.

Les redevances sont considérées comme provenant de France lorsque le débiteur est l'État français lui-même ou l'une de ses collectivités territoriales ou un autre résident de France. Elles sont également considérées comme provenant de notre pays lorsque le contrat donnant lieu au paiement des redevances a été contracté pour un établissement stable ou une base fixe situés en France et qui supportent la charge de ces redevances. Il importe peu à cet égard que le débiteur des redevances soit ou non un résident de France.

B. Régime fiscal institué par la convention

390

Aux termes du paragraphe 1 de l'article 12, les redevances qui ont leur source dans un État et qui sont payées à un résident de l'autre État sont imposables dans cet autre État.

400

Toutefois, en application du paragraphe 2 de l'article 12, l'État de la source peut imposer les redevances payées à un résident de l'autre État conformément à sa législation interne. Mais, si cette législation prévoit une imposition à la source, celle-ci est plafonnée à 5 % du montant brut des redevances lorsque la personne qui reçoit les redevances en est le bénéficiaire effectif.

410

Par dérogation aux dispositions du paragraphe 2, certaines redevances ne sont imposables que dans l'État de la résidence de la personne qui les reçoit, si elle en est le bénéficiaire effectif. Il s'agit, conformément au paragraphe 3, des redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Mais il est précisé que cette exonération ne s'applique pas aux paiements effectués en contrepartie de l'usage ou de la concession de l'usage de logiciels, de films cinématographiques et de tous autres enregistrements des sons ou des images : ces redevances sont passibles d'une retenue à la source, égale au maximum à 5 % de leur montant brut.

420

Il est rappelé par ailleurs que la retenue à la source de l'article 182 B du code général des impôts n'est pas applicable lorsque le bénéficiaire des redevances a en France une installation professionnelle permanente.

C. Cas particulier : redevances excédentaires

430

Le paragraphe 7 de l'article 12 concerne le traitement des redevances excédentaires. Les commentaires consacrés aux intérêts excédentaires au paragraphe 320 sont également applicables, mutatis mutandis, aux redevances excédentaires.

V. Dispositions applicables aux dividendes, intérêts et redevances rattachables à un établissement stable ou à une base fixe

A. Possibilité pour chaque État d'imposer selon sa législation interne les dividendes, intérêts et redevances rattachables à un établissement stable ou à une base fixe

440

La convention ne limite pas le droit d'un État d'imposer les dividendes, intérêts et redevances qui trouvent leur source dans cet État et sont versés à un établissement stable ou une base fixe situés dans cet État si la participation, la créance, le droit ou le bien qui donnent lieu à ces paiements se rattachent effectivement à cet établissement stable ou à cette base fixe. Ces dividendes, intérêts et redevances sont imposables dans cet État selon sa législation interne (cf. respectivement paragraphe 7 de l'article 10, paragraphe 6 de l'article 11, paragraphe 5 de l'article 12 et paragraphe 2 de l'article 21).

B. Application aux établissements stables de certaines dispositions conventionnelles relatives aux dividendes, intérêts et redevances

450

L'article 25, paragraphe 2. b), de la convention prévoit que lorsqu'un établissement stable d'une entreprise, situé dans un des deux États, quel que soit l'État tiers où cette entreprise a son siège, perçoit des dividendes, des intérêts ou des redevances qui ont leur source dans l'autre État, les dispositions des articles 10, paragraphe 2-b), 11, paragraphe 2 et 12, paragraphe 2 sont applicables. Il précise également que l'État où est situé l'établissement stable élimine la double imposition supportée par cet établissement stable comme s'il s'agissait d'un de ses résidents.

460

Bien entendu, lorsque le montant des intérêts ou des redevances excède, en raison de relations spéciales que le débiteur et le créancier entretiennent entre eux ou avec des tierces personnes, celui dont seraient normalement convenus le débiteur et le créancier en l'absence de telles relations, les dispositions qui précèdent ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. La partie excédentaire des intérêts ou redevances demeure imposable conformément à la législation de chaque État et compte tenu des autres dispositions de la convention.

470

L'existence d'un « établissement stable » dans un État (la France ou l'Italie) doit s'apprécier par référence aux dispositions de l'article 5 de la Convention. Toutefois, les dispositions du b du paragraphe 2 de l'article 25 ne trouvent pas à s'appliquer lorsqu'en vertu d'une convention entre l'Italie et un État tiers, l'établissement stable n'est pas imposé en Italie, notamment parce qu'il ne répond pas à la définition de l'établissement stable prévue par cette convention.

Il est rappelé que les intérêts et les redevances dont la charge est supportée par un établissement stable ou une base fixe situés dans un État sont considérés comme provenant de cet État quel que soit l'État de résidence de la personne dont dépend cet établissement stable ou cette base fixe (cf. art. 11, paragraphe 7 et art. 12, paragraphe 6).

L'article 25, paragraphe 2.b), emporte les conséquences suivantes :

- Dans l'État de la source :

480

Dividendes : la retenue à la source sur les dividendes qui ont leur source dans un État contractant et qui sont versés à un établissement stable situé dans l'autre État contractant au titre d'une participation effectivement rattachable à ses activités, est plafonnée à 15 %, quel que soit le pourcentage de la participation détenue par l'établissement stable.

490

Intérêts : la retenue à la source sur les intérêts qui ont leur source dans un État contractant et qui sont versés à un établissement stable situé dans l'autre État contractant à raison d'une créance effectivement rattachable aux activités de cet établissement. est plafonnée à 10 % si cet établissement stable en est le bénéficiaire effectif. Aucune des exonérations prévues par l'article 11 et par le point 6. b) du Protocole n'est applicable.

500

Redevances : la retenue à la source sur les redevances qui ont leur source dans un État contractant et qui correspondent à des droits effectivement rattachables aux activités d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant est plafonnée à 5 % lorsque cet établissement stable en est le bénéficiaire effectif. L'exonération des droits d'auteur prévue au paragraphe 3 de l'article 12 n'est pas applicable.

- Dans l'État de situation de l'établissement stable :

510

Cet État élimine la double imposition conformément aux dispositions de l'article 24, paragraphe 1 ou paragraphe 2. a) c'est-à-dire en appliquant à l'établissement stable les règles prévues s'agissant des trois catégories de revenus concernées pour les résidents de cet État.

VI. Modalités d'application des dispositions relatives aux dividendes, intérêts et redevances.

A. Dispositions générales

520

Pour obtenir le plafonnement du taux des retenues à la source prévues par le droit interne des États contractants en fonction du taux maximum prévu par la convention, les dégrèvements d'impôts à la source excédant les limites conventionnelles, l'exonération des retenues à la source , le bénéficiaire des revenus doit justifier, au moyen d'une attestation officielle des autorités fiscales de l'État dont il est un résident (cf point 14, b, i) du Protocole), qu'au moment de la mise en paiement des produits, il satisfait aux conditions requises par la convention pour bénéficier de ces avantages.

530

Il est rappelé que les conditions suivantes doivent être simultanément remplies :

- être un résident d'un État contractant au sens de l'article 4 de la convention ou y disposer d'un établissement stable au sens de l'article 5 du même texte (s'agissant de l'application de l'article 25 §

2-voir ci-avant) ;

- ne pas posséder dans l'État de la source un établissement stable ou une base fixe auquel se rattache la participation génératrice des dividendes, la créance génératrice des intérêts, ou le droit ou le bien générateur des redevances ;

- remplir, le cas échéant, les conditions particulières auxquelles est subordonnée l'application d'un taux réduit ou d'une exonération.

B. Dividendes, intérêts et redevances de source française

1. Règles générales concernant le dégrèvement des retenues à la source

540

L'établissement payeur français des revenus en matière de revenus de capitaux mobiliers ou le débiteur en matière de redevances limitent directement le montant de. la retenue à la source au taux maximum prévu par la convention au vu de la demande présentée par le bénéficiaire des revenus au plus tard le jour de la mise en paiement des revenus concernés.

Dans le cas où cette demande leur parvient tardivement, ils procèdent au dégrèvement de l'impôt français retenu à la source qui excède le taux limite prévu par la convention.

2. Formulaires conventionnels à utiliser

a. Généralités

550

Pour obtenir l'application des dispositions conventionnelles, les bénéficiaires des revenus doivent en faire la demande sur l'un des imprimés suivants annexés au formulaire 5000 (N° C.E.R.F.A : 12816) (attestation de résidence) ;

- dividendes : formulaire n° 5001 (N° C.E.R.F.A : 12816) ;

- intérêts : formulaire n° 5002 (N° C.E.R.F.A : 12816) ;

- redevances : formulaire n° 5003 (N° C.E.R.F.A : 12816).

Ces formulaires sont accessibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

Il convient de se reporter à la notice explicative de l'imprimé 5000 pour plus de précisions en ce qui concerne la transmission et l'utilisation des différents formulaires.

Dans le cas des revenus de source française, les demandes d'exonération ou de dégrèvement doivent parvenir à l'administration fiscale au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle les retenues à la source ou les prélèvements ont été opérés (v. art. R * 196-1 du livre des procédures fiscales).

b. Dividendes, intérêts et redevances perçus par un établissement stable

560

Pour obtenir la réduction à 5 %, 10 % ou 15 % de l'impôt français sur respectivement les redevances, les intérêts et les dividendes, les bénéficiaires doivent en faire la demande avant le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en paiement des revenus, au moyen de l'attestation reproduite au BOI-LETTRE-000149.

Cette attestation doit être adressée en double exemplaire à l'établissement payeur français ou au débiteur français des revenus qui la transmet au Centre des impôts des non-résidents après avoir revêtu chacun des exémplaires de sa propre attestation.

Le Centre des impôts des non-résidents conserve l'un des deux exemplaires et, lorsque les conditions sont remplies, renvoit l'autre exemplaire à l'établissement payeur complété, par la formule « Vu et accepté », par son timbre et par la signature de l'inspecteur des impôts.

L'établissement payeur ou le débiteur est alors autorisé à payer les revenus en cause sous déduction de la retenue à la source prévue ci-dessus ou, si l'autorisation du centre des impôts des non-résidents lui est parvenue après la mise en paiement des revenus, à rembourser l'excédent de retenue à la source prélevée lors de la mise en paiement.

c. Récupération par l'établissement payeur français des règlements effectués au profit des résidents d'Italie.

570

L'établissement payeur français est admis à récupérer, au moyen de la déclaration n° **2777** (C.E.R.F.A 10024, accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire"), le montant des règlements effectués au profit des bénéficiaires résidents d'Italie au titre des retenues ou du prélèvement à la source sur les versements qu'il effectue au Trésor au titre:

- de la retenue à la source sur les dividendes ;

- du prélèvement sur les produits de bons de caisse et autres titres de créances négociables ;

- du prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe ;

- du prélèvement forfaitaire sur les produits des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature

Si cette imputation ne peut être pratiquée en totalité par suite d'insuffisance de versement au Trésor, les sommes avancées sont remboursées, à due concurrence, par le Trésor français.

Dans les deux cas, il convient de joindre à la demande d'imputation ou de remboursement les exemplaires des formulaires conventionnels prévus à cet effet (voir notes explicatives jointes aux formulaires).

VII. Gains en capital (article 13)

A. Plus-values immobilières

580

Aux termes du paragraphe 1 de l'article 13, les plus-values provenant de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans l'État de situation de ces biens. Cette disposition s'applique

notamment aux plus-values immobilières des entreprises, même en l'absence d'établissement stable dans l'État de situation des biens immobiliers, et alors même que ces biens seraient effectivement rattachables à l'activité d'un établissement stable situé dans l'autre État.

590

En application du point 8 a) du Protocole, les gains provenant de l'aliénation d'actions, de parts ou de participations dans une société, ou une autre personne morale, quelle que soit sa résidence, qui possède des biens immobiliers situés en Italie ou en France sont imposables dans l'État où les biens sont situés lorsque ces gains sont soumis par la législation interne de cet État au même régime fiscal que les gains tirés de l'aliénation de biens immobiliers. La convention permet d'appliquer en France les dispositions de droit interne relatives aux parts ou actions des sociétés à prépondérance immobilière.

600

Elle lui permet donc d'imposer les plus-values réalisées par des résidents d'Italie sur des parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière au sens de l'article 150 A bis du CGI et 244 bis A du code général des impôts dès lors que ces sociétés possèdent en France un bien immobilier au sens du paragraphe 2 de l'article 6 de la convention.

B. Plus-values mobilières

1. Plus-values réalisées dans le cadre d'un établissement stable ou d'une base fixe

610

Aux termes du paragraphe 2 de l'article 13, les gains qui proviennent de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État a dans l'autre État ou qui sont affectés à une base fixe dont un résident d'un État dispose dans l'autre État pour l'exercice d'une profession indépendante sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable ou la base fixe. Il en est de même lorsque la cession porte sur l'ensemble des éléments qui constitueraient l'établissement stable ou la base fixe. Cette solution est aussi applicable aux plus-values constatées en cas de cessation d'activité de l'établissement stable ou de la base fixe.

2. Plus-values de cession de participations substantielles

620

En application du b) du point 8 du Protocole, les plus-values dégagées par un résident d'un État de la cession d'une participation substantielle dans une société résidente de l'autre État sont imposables dans cet autre État. La convention qualifie de substantielle la participation qui, additionnée aux participations éventuellement détenues, par des personnes apparentées au cédant, permet à celui-ci de disposer, directement ou indirectement, d'actions ou parts dont l'ensemble ouvre droit à 25 % au moins des bénéfices de la société. Du côté français, les dispositions des articles 150 OA du code général des impôts et 244 bis B du CGI sont donc applicables.

630

Toutefois, lorsque la participation substantielle est détenue dans une société possédant un bien immobilier en France et pouvant être qualifiée de société à prépondérance immobilière au sens du droit fiscal français, il y a lieu de faire application des règles énoncées ci-avant.

3. Plus-values sur les navires et aéronefs exploités en trafic international

640

Les gains d'une entreprise provenant de la cession de ces biens, ou de biens mobiliers affectés à leur exploitation, ne sont imposables que dans l'État où le siège de direction effective de l'entreprise qui les exploite est situé.

4. Autres plus-values mobilières

650

Tous les autres gains en capital sur biens meubles sont imposables exclusivement dans l'État de résidence du cédant.

VIII. Revenus des professions libérales et assimilées (article 14)

660

Les revenus qu'un résident d'un État tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant exercées dans l'autre État sont imposables dans cet autre État lorsque le bénéficiaire y dispose d'une base fixe pour l'exercice de son activité.

670

Seuls les revenus imputables à la base fixe sont imposables dans l'État autre que celui dont le bénéficiaire est un résident. Les revenus considérés, réalisés par des résidents d'Italie et ayant une installation permanente en France, sont donc passibles de l'impôt français dès lors qu'ils se rattachent à l'activité déployée en utilisant cette installation.

Ainsi un médecin installé en France qui se rendrait occasionnellement en Italie pour y donner des consultations sans posséder d'installation permanente dans ce dernier État ne serait imposable qu'en France à raison des honoraires perçus pour ces consultations. En revanche, l'intéressé serait imposable en premier lieu en Italie à raison des mêmes honoraires s'il y disposait, autrement que de manière occasionnelle, d'un cabinet pour y exercer son activité.

Inversement, les sommes payées en France à titre de revenus de professions non commerciales à des contribuables domiciliés en Italie qui n'ont pas dans notre pays d'installation professionnelle permanente ne doivent pas donner lieu à la retenue à la source de l'impôt français.

IX. Rémunérations d'activités dépendantes de nature privée (articles 15 et 16)

680

Les traitements et salaires d'origine privée sont en règle générale, imposables dans l'État où s'exerce l'activité professionnelle source de ces revenus.

Diverses dérogations à ce principe sont toutefois prévues dans les cas suivants :

A. Travailleurs frontaliers

1. Définition des travailleurs frontaliers

690

Il s'agit des salariés qui habitent dans la zone frontalière d'un État, exercent leur activité professionnelle dans la zone frontalière de l'autre État et retournent, normalement, chaque jour dans le premier État.

Les personnes dont le domicile est situé dans un État et qui exercent une profession itinérante (exemple : chauffeur routier. V.R.P., ...) principalement hors de la zone frontalière de l'autre État n'entrent pas dans la définition des travailleurs frontaliers quand bien même le siège de l'entreprise qui les emploie serait situé dans la zone frontalière de cet autre État.

2. Définition des zones frontalières

700

Il s'agit des régions en Italie, et des départements en France, qui sont limitrophes de la frontière (point 9 du protocole). Il s'agit donc, du côté français, des départements de la Haute-Savoie, de la Savoie, des Hautes-Alpes, des Alpes de Haute-Provence, des Alpes-Maritimes et de la Corse du Sud ; du côté italien, la zone frontalière comprend les régions du Val d'Aoste, du Piémont, de la Ligurie et de la Sardaigne.

3. Régime d'imposition

710

Aux termes du paragraphe 4 de l'article 15 de la convention, les revenus provenant de l'activité salariée des travailleurs frontaliers ne sont imposables que dans l'État dont ces personnes sont des résidents.

4. Modalités d'application

720

Pour bénéficier du régime des travailleurs frontaliers, les résidents de France doivent justifier de leur qualité de frontalier auprès de l'administration fiscale italienne par tous moyens et notamment une attestation de l'employeur italien certifiant le lieu d'exercice de l'activité et une attestation de l'administration fiscale française dont dépend le domicile du travailleur certifiant le lieu de ce domicile. Les résidents d'Italie doivent de la même manière justifier de leur qualité de frontalier auprès de l'administration fiscale française.

B. Salariés en mission temporaire

730

Le droit d'imposer la rémunération de l'activité exercée par un résident d'un État pendant son séjour temporaire dans l'autre État est attribué à l'État dont le salarié est un résident sous les trois conditions ci-après qui doivent être simultanément remplies :

- le bénéficiaire de la rémunération doit séjourner dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée ;

- la rémunération doit être payée par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'État où l'activité est exercée ;

- cette rémunération ne doit pas être supportée en fait par un établissement stable ou une base fixe dont disposerait l'employeur dans l'État où l'activité est exercée.

740

L'appréciation de la durée de 183 jours doit être faite, pour une année fiscale donnée, en considérant le cas échéant les différents séjours que l'intéressé a pu effectuer dans l'un des deux États au cours de l'année considérée. En pratique, l'année fiscale coïncide avec l'année civile en France comme en Italie.

750

La durée de chaque séjour, pris isolément, doit être décomptée à partir du jour où il débute jusqu'au jour où s'achève le travail qui a motivé le déplacement du salarié. Ce décompte est effectué suivant la méthode des « jours de présence physique ».

Selon cette méthode, les jours suivants sont inclus dans les calculs : fraction de journée, jour d'arrivée, jour de départ et tous les autres jours passés à l'intérieur de l'État où l'activité est exercée tels que les samedis et dimanches, les jours fériés, les jours de vacances qui sont pris avant, pendant et après la période d'activité, les brèves interruptions (pouvant résulter, par exemple, d'actions de formation, de grèves, de « chômage technique »), les jours de maladie (à moins qu'ils n'empêchent le salarié de partir alors qu'il aurait eu normalement droit à l'exonération) et enfin la survenance d'un décès ou d'une maladie dans sa famille.

Les jours suivants ne sont pas pris en compte : transit entre deux points situés à l'extérieur de l'État où l'activité est exercée, vacances passées en dehors de l'État où l'activité est exercée et brèves interruptions d'activité lorsqu'elles ont lieu en dehors de cet État (quel que soit leur motif).

760

Lorsqu'un même salarié accomplit dans l'un des deux États plusieurs séjours au cours d'une année donnée, c'est la durée totale - décomptée, pour chaque séjour, comme il vient d'être indiqué - de ces séjours successifs qui doit être retenue pour déterminer celui des deux États auquel est dévolu le droit d'imposer les salaires rémunérant l'activité ainsi exercée.

770

Si la durée totale ainsi décomptée demeure au plus égale à 183 jours pour l'année considérée, l'État sur le territoire duquel le ou les séjours ont été accomplis doit en faire abstraction. Dans le cas où cette durée totale excède la limite ainsi fixée, l'imposition appartient à l'État sur le territoire duquel le ou les séjours sont accomplis et elle porte sur l'ensemble des rémunérations perçues par le salarié au titre de l'activité qu'il a exercée sur ce territoire pendant le ou les séjours afférents à l'année considérée.

Bien entendu, si le séjour chevauche deux années civiles, c'est la fraction de ce séjour qui se rapporte à chacune de ces deux années qui doit être prise respectivement en compte pour apprécier si, pour l'une et l'autre de ces deux années, la limite de 183 jours est, ou non, atteinte.

C. Salariés employés à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international

780

Il résulte des dispositions du paragraphe 3 de l'article 15 de la convention que les rémunérations reçues par les salariés au titre d'un emploi à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international sont imposables dans l'État où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise.

Dans le cas où l'État auquel le droit d'imposer ces rémunérations est ainsi dévolu ne les soumettrait pas effectivement à l'impôt, ces rémunérations seraient imposables, en vertu de la disposition expresse du paragraphe 3 susvisé, dans l'État dont les bénéficiaires sont des résidents.

790

Compte tenu de la règle générale édictée par le 2° de l'article 4 bis du code général des impôts, les rémunérations des salariés qui sont employés par des entreprises de navigation dont le siège de direction effective est en France et qui sont en service à bord d'un navire. ou d'un aéronef dans les conditions prévues par la convention, sont imposables en France, même si l'activité des intéressés est en fait exercée en totalité hors du territoire français.

X. Rémunérations versées aux dirigeants de sociétés et membres des conseils d'administration ou de surveillance (article 16 de la convention)

800

Les rémunérations quelconques, fixes ou variables, attribuées par une société résidente d'un État à une personne résidente de l'autre État au titre de fonctions de direction ou de gérance ou d'un mandat d'administrateur ou de membre du conseil de surveillance sont imposables dans l'État de résidence de la société qui verse ces rémunérations.

Il en va toutefois autrement lorsque ces rémunérations sont supportées par un établissement stable que la société a dans l'État de résidence du bénéficiaire des revenus et au sein duquel les personnes concernées exercent des fonctions réelles et permanentes. Ces rémunérations sont alors imposables dans l'État de résidence de ces personnes.

810

Il s'ensuit notamment que les rémunérations de toute nature versées par les sociétés anonymes françaises à une personne physique en sa qualité de président de leur conseil d'administration, de directeur général ou de membre de leur directoire et les rémunérations servies à une personne physique en sa qualité de gérant associé commandité d'une société en commandite par actions française sont imposables en France dans les conditions du droit interne français.

Il est précisé à cet égard que les jetons de présence versés aux administrateurs ou membres du conseil de surveillance ès qualité des sociétés anonymes sont soumis à la retenue à la source au taux de 25 % prévue par l'article 119 bis 2 du code général des impôts.

Quant aux rémunérations versées par les sociétés à responsabilité limitée (S.A.R.L.) françaises ou par les sociétés civiles françaises à leur gérant résident d'Italie, elles sont imposables en France quel que soit le niveau de la participation détenue par le gérant dans la S.A.R.L..

Sont aussi imposables en France les rémunérations perçues par les gérants des sociétés en nom collectif et des sociétés en participation ainsi que par les gérants commandités des sociétés en commandite simple, lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

XI. Artistes et sportifs (article 17)

820

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

Il en va de même de tous les revenus qui sont directement liés à la notoriété de l'artiste ou du sportif, en particulier des redevances pour l'utilisation de leur nom et de leur image et des droits de publicité ou de parrainage, alors même qu'il n'existerait pas de lien direct entre ces revenus et un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif dans l'État concerné.

830

Ces revenus demeurent imposables dans l'État de leur source quand ils sont attribués à une autre personne que l'artiste ou le sportif. Dans ce cas, lorsque la France est l'État de la source, le revenu est imposé par voie de retenue à la source due sur la rémunération payée à cette autre personne selon les dispositions des articles 182 A bis du code général des impôts et 182 B du CGI. Il fait l'objet d'une imposition complémentaire éventuelle au nom de l'artiste ou du sportif concerné, compte tenu des dispositions de l'article 197 A du CGI.

840

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

1) Si les revenus sont attribués à l'artiste ou au sportif lui-même, lorsque l'activité dans l'État où l'artiste ou le sportif se produit est financée pour une part importante par des fonds publics de l'État de résidence, de l'une de ses subdivisions politiques ou administratives ou collectivités locales (dans le cas de l'Italie) ou collectivités territoriales (dans le cas de la France) ou de l'une de leurs personnes morales de droit public ;

2) Si les revenus sont attribués à une autre personne que l'artiste ou le sportif lui-même, lorsque cette personne est financée pour une part importante par une ou plusieurs des entités publiques citées ci-dessus.

850

A titre de règle pratique, le financement public est considéré comme important lorsqu'il représente 50 % ou plus des rémunérations versées à l'artiste ou au sportif ou des rémunérations versées à la tierce personne.

XII. Rémunération des fonctions publiques (article 19)

860

Les rémunérations versées par un État ou :

- une de ses subdivisions politiques ou administratives ou collectivités locales (dans le cas de l'Italie),

- une de ses collectivités territoriales (dans le cas de la France),

sont imposables dans cet État lorsque les services sont rendus à cet État, subdivision ou collectivité dans le cadre d'une activité autre qu'industrielle ou commerciale (cf § 3 de l'article 19). Les rémunérations servies aux fonctionnaires français en poste en Italie sont donc normalement imposables en France.

870

Toutefois, ces rémunérations, versées à une personne qui est un résident de l'autre État où les services sont rendus, ne sont imposables qu'au lieu d'exercice de l'activité quand le bénéficiaire :

- a la nationalité de l'État où il rend les services sans avoir la nationalité de l'État qui l'emploie ; ou

- sans avoir la nationalité de l'État qui le rémunère, était résident de l'État d'exercice des activités avant de rendre les services à l'origine des revenus considérés.

En conséquence, les personnes en poste en France qui sont rémunérées par l'État italien ou l'une de ses subdivisions ou collectivités locales à raison de services rendus dans le cadre d'une activité autre qu'industrielle ou commerciale sont imposables en France si deux conditions sont cumulativement remplies :

- elles n'ont pas la nationalité italienne ; et

- elles ont la nationalité française ou étaient résidentes de France avant d'être employées par l'État italien, ses subdivisions ou collectivités locales.

XIII. Professeurs et chercheurs (article 20)

880

Les rémunérations des enseignants et chercheurs qui sont des résidents de l'un des États, ou qui l'étaient immédiatement avant de se rendre dans l'autre État, et qui exercent leur activité d'enseignement ou de recherches dans l'autre État sont exonérées au lieu d'exercice de l'activité. Cette exonération s'applique pendant une durée maximum de deux ans . Elle est subordonnée, dans le cas des chercheurs, à la condition que les travaux de recherche aient été entrepris dans l'intérêt public et non en vue de la réalisation d'un avantage particulier pour une ou plusieurs personnes déterminées.

Une personne est considérée comme ayant été un résident d'Italie immédiatement avant de venir enseigner ou effectuer des recherches en France lorsque cette personne était résidente d'Italie au cours de l'année précédant son installation en France.

890

Toutefois, les personnes concernées ne peuvent bénéficier de l'exonération de deux ans dans l'État d'exercice des activités que si l'autre État peut imposer les rémunérations en fonction de sa législation interne (cf point 15 du protocole commenté, v. section 5). En conséquence, un enseignant qui était un résident de France et qui se rend en Italie en vue d'y enseigner ne peut en principe bénéficier de l'exonération de deux ans dans ce dernier État. En effet, le droit interne français ne permet pas d'imposer ces rémunérations de source étrangère (à moins que cette personne ne demeure un résident de France au sens du droit interne français et de l'article 4 de la convention) et, par ailleurs, la convention n'attribue pas explicitement l'imposition de ces rémunérations à la France.

900

Dans le cas des personnes qui viennent d'Italie pour enseigner en France, il conviendra à titre de règle pratique de n'accorder l'exonération de deux ans que sur justification de l'imposition à l'impôt italien à raison des rémunérations liées à l'exercice d'activités d'enseignement ou de recherche.

XIV. Étudiants et stagiaires (article 21)

910

Lorsqu'ils sont, ou étaient immédiatement avant de se rendre dans l'autre État, des 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 par les étudiants et stagiaires de sources situées en dehors de l'État de séjour pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans l'État où ils séjournent.

XV. Pensions (articles 18 et 19 § 2)

920

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 :

a) de pensions servies en application de la législation sur la sécurité sociale de cet État : sont notamment visées, du côté français, les pensions servies par le régime général de la sécurité sociale et les régimes spéciaux de sécurité sociale et les pensions servies par les régimes dits « complémentaires » et « supplémentaires » affiliés à des organismes tels que l'A.G.I.R.C. ou l'A.R.R.C.O., auxquels les salariés ont été affiliés à titre obligatoire ;

Conformément au paragraphe 2 de l’article 18 de la convention fiscale franco-italienne, les pensions et autres sommes payées en application de la législation sur la sécurité sociale d’un État sont imposables dans cet État. Les autorités compétentes de France et d’Italie se sont consultées en vue d’établir la liste des pensions et autres sommes concernées tant du côté français que du côté italien. Elles sont parvenues à un accord qui s’est concrétisé par un échange de lettres en date du 20 décembre 2000 (texte reproduit ci-dessous).

Remarque : les régimes de retraites reconnus à des fins fiscales visés par l'échange de lettre du 20 décembre 2000 sont listés au BOI-ANNX-000341.

Lettre française du 20 décembre 2000.

Madame le Directeur et Monsieur le Conseiller,

Des difficultés sont apparues pour l'application de l'article 18 de la Convention fiscale franco-italienne du 5 octobre 1989 à certaines pensions et aux sommes payées en application de la législation sur la sécurité sociale de l'État français et de l'État italien.

Je vous propose que nous arrêtions sur ce sujet une position commune dont les bases seront les suivantes :

I) Les pensions et autres sommes payées en application de la législation française sur la sécurité sociale sont celles versées dans le cadre des régimes de retraite suivants :

a) les régimes de base de la sécurité sociale (cf. BOI-ANNX-000341) :

- le régime de la sécurité sociale ;

- les régimes spéciaux de la sécurité sociale ;

- le régime des assurances sociales agricoles.

b) les régimes complémentaires à caractère obligatoire :

- le régime des salariés cadres [institutions regroupées au sein de l'Association générale des institutions de retraite des cadres (Agirc)) ;

- le régime des non-cadres [institutions regroupées au sein de l'Association des régimes de retraite complémentaires (ARCCO)) ;

- le régime des professions non salariées.

c) Le régime de l'assurance volontaire du régime général de la sécurité sociale, destiné à permettre le maintien des salariés expatriés à un régime de sécurité sociale (Caisse des Français de l'étranger, BP 100 Rubelles 77951 Maincy Cedex).

d) Les régimes de retraite complémentaires conclus dans le cadre de l'entreprise ou de la branche professionnelle, auxquels le salarié est tenu d'adhérer.

II) Les pensions et autres sommes payées en application de la législation italienne sur la sécurité sociale sont celles versées dans le cadre des régimes de retraite suivants :

Pensions d'invalidité, vieillesse et survivants :
A. Travailleurs salariés
a) En général : Istituto nazionale della previdenza sociale, sedi provinciali
b) Pour les travailleurs du spectacle : Ente nazionale di previdenza e assistenza per i lavoratori dello spettacolo, Roma
c) Pour les dirigeants des entreprises industrielles : Istituto nazionale di previdenza per i dirigenti di aziende industriali, Roma
d) Pour les journalistes : Istituto nazionale di previdenza per i giornalisti italiani « G. Amendola », Roma
B. Travailleurs non salariés
a) Pour les médecins : Ente nazionale di previdenza e assistenza medici
b) Pour les pharmaciens : Ente nazionale di previdenza e assistenza farmacisti
c) Pour les vétérinaires : Ente nazionale di previdenza e assistenza veterinari
d) Pour les ingénieurs et les architectes : Cassa nazionale di previdenza per gli ingegneri et gli architetti
e) Pour les géomètres : Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei geometri
f) Pour les avocats et les avoués : Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore degli avvocati e dei procuratori
g) Pour les diplômés en sciences économiques (dottori commercialisti) : Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei dottori commercialisti
h) Pour les experts-comptables et ingénieurs commerciaux (ragionieri e periti commerciali) : Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei ragionieri e periti commerciali
i) Pour les conseillers du travail : Ente nazionale di previdenza e assistenza per i consulenti del lavoro
j) Pour les notaires : Cassa nazionale notariato
k) Pour les travailleurs du secteur agricole : Ente nazionale di previdenza e assistenza per gli impiegati dell'agricoltura
l) Pour les biologistes : Cassa nazionale di previdenza e assistenza biologi
m) Pour les agronomes, gardes forestiers, chimistes et géologues : Ente nazionale di previdenza et assistenza pluricategoriale per agronomi e forestali, chimici,

geologi
n) Pour les psychologues : Ente di previdenza e assistenza psicologi
p) Pour le personnel hospitalier (infermieri professionali, assistenti sanitari e vigilatrici d'infanzia) : Cassa nazionale di previdenza e assistenza in favore degli infermieri professionali, assistenti sanitari e vigilatrici d'infanzia.

Si ces dispositions recueillent votre agrément, la présente lettre et votre réponse marqueront l'accord de nos deux Administrations sur ce point dans le cadre de la procédure amiable prévue à l'article 26 de la Convention précitée.
Je vous prie d'agréer, Madame le Directeur et Monsieur le Conseiller, l'assurance de ma considération distinguée.

Le Sous-Directeur
Bruno Gibert

Réponse italienne du 20 décembre 2000

Monsieur le Sous-Directeur,

Nous nous référons à votre lettre du 20 décembre dernier dont le texte est le suivant :
« Des difficultés sont apparues pour l'application de l'article 18 de la Convention fiscale franco-italienne du 5 octobre 1989 à certaines pensions et autres sommes payées en application de la législation sur la sécurité sociale de l'Etat français et de l'Etat italien.
Je vous propose que nous arrêtions sur ce sujet une position commune dont les bases seront les suivantes :

I) Les pensions et autres sommes payées en application de la législation française sur la sécurité sociale sont celles versées dans le cadre des régimes de retraite suivants :

a) Les régimes de base de la sécurité sociale (BOI-ANNX-000341) :

- le régime général de la sécurité sociale ;

- les régimes spéciaux de la sécurité sociale ;

- le régime des assurances sociales agricoles.

b) Les régimes complémentaires à caractère obligatoire (BOI-ANNX-000341) :

- le régime des salariés cadres [institutions regroupées au sein de l'Association générale des institutions de retraite des cadres (Agirc)] ;

- le régime des non-cadres [institutions regroupées au sein de l'Association des régimes de retraite complémentaires (ARCCO)] ;

- le régime des professions non salariées.

c) Le régime de l'assurance volontaire du régime général de la sécurité sociale, destiné à permettre le maintien des salariés expatriés à un régime de sécurité sociale (Caisse des Français de l'étranger, BP 100 Rubelles 77951 Maincy Cedex).

d) Les régimes de retraite complémentaires conclus dans le cadre de l'entreprise ou de la branche professionnelle, auxquels le salarié est tenu d'adhérer.

II) Les pensions et autres sommes payées en application de la législation italienne sur la sécurité sociale sont celles versées dans le cadre des régimes de retraite

suivants :

Pensions d'invalidité, vieillesse et survivants :
A. Travailleurs salariés
a) En général : Istituto nazionale della previdenza sociale, sedi provinciali
b) Pour les travailleurs du spectacle : Ente nazionale di previdenza e assistenza per i lavoratori dello spettacolo, Roma
c) Pour les dirigeants des entreprises industrielles : Istituto nazionale di previdenza per i dirigenti di aziende industriali, Roma
d) Pour les journalistes : Istituto nazionale di previdenza per i giornalisti italiani « G. Amendola », Roma
B. Travailleurs non salariés
a) Pour les médecins : Ente nazionale di previdenza e assistenza medici
b) Pour les pharmaciens : Ente nazionale di previdenza e assistenza farmacisti
c) Pour les vétérinaires : Ente nazionale di previdenza e assistenza veterinari
d) Pour les ingénieurs et les architectes : Cassa nazionale di previdenza per gli ingegneri et gli architetti
e) Pour les géomètres : Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei geometri
f) Pour les avocats et les avoués : Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore degli avvocati e dei procuratori
g) Pour les diplômés en sciences économiques (dottori commercialisti) : Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei dottori commercialisti
h) Pour les experts-comptables et ingénieurs commerciaux (ragionieri e periti commerciali) : Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei ragionieri e periti commerciali
i) Pour les conseillers du travail : Ente nazionale di previdenza e assistenza per i consulenti del lavoro
j) Pour les notaires : Cassa nazionale notariato
k) Pour les travailleurs du secteur agricole : Ente nazionale di previdenza e assistenza per gli impiegati dell'agricoltura
l) Pour les biologistes : Cassa nazionale di previdenza e assistenza biologi
m) Pour les agronomes, gardes forestiers, chimistes et géologues : Ente nazionale di previdenza et assistenza pluricategoriale per agronomi e forestali, chimici, geologi
n) Pour les psychologues : Ente di previdenza e assistenza psicologi
p) Pour le personnel hospitalier (infermieri professionali, assistenti sanitari e vigilatrici d'infanzia) : Cassa nazionale di previdenza e assistenza in favore degli infermieri professionali, assistenti sanitari e vigilatrici d'infanzia.

Si ces dispositions recueillent votre agrément, la présente lettre et votre réponse marqueront l'accord de nos deux Administrations sur ce point dans le cadre de la procédure amiable prévue à l'article 26 de la Convention précitée.
Je vous prie d'agréer, Madame le Directeur et Monsieur le Conseiller, l'assurance de ma considération distinguée. »
En réponse à cette lettre nous avons l'honneur de vous communiquer que les dispositions y contenues sont acceptées par le Ministère des Finances italien et que votre lettre et cette réponse de confirmation sont considérées comme constituant un accord entre nos deux Administrations.
Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Sous-Directeur, l'assurance de notre considération distinguée.

Le Directeur Le Conseiller

Concettina Ciminiello Michele del Giudice

b) de pensions servies par un État, une de ses subdivisions politiques ou administratives ou collectivités locales, dans le cas de l'Italie, ou collectivités territoriales, dans le cas de la France, au titre de services rendus à ces entités publiques dans le cadre d'une activité autre qu'industrielle ou commerciale. Cette définition s'applique alors même que la pension ne serait pas directement versée par l'entité publique, mais payée par prélèvement sur des fonds constitués par cette entité. Toutefois, ces pensions publiques ne sont imposables que dans l'État de la résidence du bénéficiaire de la pension publique si celui-ci possède la nationalité de cet État sans avoir la nationalité de l'État de la source des pensions.

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

XVI. Rémunérations et pensions versées aux personnels des institutions culturelles (points 1 et 10 b) du Protocole

930

Les dispositions relatives aux rémunérations des fonctions publiques et aux pensions publiques s'appliquent aux revenus correspondants des personnes qui exercent ou ont exercé leur activité auprès des institutions culturelles et des établissements d'enseignement visés par la **convention culturelle du 4 novembre 1949** complétée par les **échanges de lettres des 9 novembre et 6 décembre 1954 et du 17 mai 1965**.

Conformément au b du point 10 du Protocole, ces dispositions s'appliquent rétroactivement aux rémunérations et pensions pour lesquelles le délai de prescription fixé par la législation interne de chacun des Etats expire après le 31 décembre 1987 soit, du côté français, aux rémunérations perçues à compter du 1er janvier 1985.

940

Par ailleurs, les taxes assises sur le montant global des salaires ne s'appliquent pas aux salaires des personnes mentionnées ci-dessus (point 1 du Protocole).

Les institutions et établissements concernés sont les suivants :

- Pour la France :

- l'Institut français de Florence ;

- l'Institut français de Naples ;

- le Centre culturel français de Rome ;

- le Centre français d'Études et d'Information de Milan le Centre culturel franco-italien de Turin ;

- le Centre culturel franco-italien « Galliera » de Gênes ;

- le Centre culturel français de Palerme ;

- l'Académie de France (Villa Médicis) à Rome ;

- l'École française d'Histoire et d'Archéologie de Rome ;

- le Lycée Chateaubriand à Rome.

- Pour l'Italie :

- l'Institut italien de Paris

- l'Institut italien de Strasbourg

- l'Institut italien de Marseille

- l'Institut italien de Grenoble

- l'Institut italien de Lyon

- l'Institut italien de Bordeaux

- l'Institut italien de Nice

- le Lycée Léonard de Vinci à Paris.

XVII. Autres revenus (article 22)

950

Les revenus qui ne sont pas traités dans les autres articles de la convention ne sont imposables que dans l'État de la résidence de leur bénéficiaire à moins que celui-ci ne possède dans l'autre État un établissement stable ou une base fixe auquel le droit ou le bien générateur du revenu se rattache effectivement : dans ce cas, ces revenus sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable ou la base fixe.

Les revenus considérés ne sont pas seulement ceux qui font partie d'une catégorie non expressément traitée, mais aussi ceux qui proviennent de sources non expressément mentionnées. L'application de l'article n'est pas limitée aux revenus qui ont leur source dans un État contractant : elle s'étend aussi aux revenus en provenance d'États tiers.