RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-TJK-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 27/06/2017

INT - Convention fiscale entre la France et le Tadjikistan (Application de la convention fiscale avec l'ex-URSS)

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Conventions bilatérales
Titre 110 : Tadjikistan

Sommaire :

I. Objet et champ d'application de la convention
A. Personnes concernées (article 1 de la Convention fiscale)
B. Impôts couverts par la convention (article 2)
II. Règles d'imposition des différents revenus
A. Revenus des activités indépendantes de toute nature : professions industrielles, commerciales ou artisanales, professions libérales et activités assimilées, exploitations agricoles (article 4 de la Convention et point 1 du protocole)
1. Principe d'imposition
2. Cas particulier de la représentation permanente
a. Définition de la représentation permanente
b. Détermination des revenus de la représentation permanente
B. Entreprises de transport international maritime ou aérien (article 5 de la Convention)
C. Revenus et plus-values provenant de droits d'auteurs, de licences et autres droits analogues (article 6 de la Convention)
D. Dividendes (article 7 de la Convention)
1. Définition
2. Principe d'imposition
E. Intérêts (article 8 de la Convention)
1. Définition
2. Principes d'imposition
F. Disposition commune aux dividendes et aux intérêts (protocole, § 2)
G. Rémunérations privées (article 9)
1. Principe
2. Exceptions en matière de rémunérations privées (§ 1 à 3)

H. Rémunérations publiques (article 10 de la Convention)
I. Pensions (article 10 de la Convention)
J. Revenus immobiliers et plus-values immobilières (article 11 de la Convention)
K. Gains en capital (article 11 de la Convention)
1. Principe
2. Exceptions
L. Revenus non expressément visés (article 12 de la Convention)
III. Élimination des doubles impositions
A. Résidents de France qui ont des revenus de source tadjike (article 15 de la Convention, § 4)
1. Imposition en France avec imputation d'un crédit d'impôt
2. Exonération en France et application de la règle du taux effectif
B. Résidents du Tadjikistan qui ont des revenus de source française (article 15, § 5)
IV. Autres dispositions
A. Non-discrimination fiscale (article 13 de la Convention)
1. Première clause de non-discrimination
2. Seconde clause de non-discrimination
B. Principe du régime le plus avantageux en cas d'accords antérieurs (article 15 de la Convention, § 2)
C. Échanges d'informations entre États (article 16 de la Convention)
D. Règlements amiables des litiges ou des difficultés d'application de la convention (article 17 de la Convention)

1

Une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu a été signée le 4 octobre 1985 à Paris entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de l'ex-Union des républiques socialistes soviétiques (URSS). Elle est assortie d'un protocole formant partie intégrante de la convention.

La loi n° 86-1295 du 23 décembre 1986 (J.O du 24 décembre 1986, p. 15543) a autorisé l'approbation du côté français de cette convention, qui a été publiée par le décret n° 87-349 du 22 mai 1987 (JO du 28 mai 1987, p.5826 et s.).

Cette convention est entrée en vigueur le 28 mars 1987.

Cette convention fiscale continue à produire ses effets à l'égard du Tadjikistan, État successeur de l'URSS.

L'article 18 de cette convention prévoit que les stipulations qu'elle comporte s'appliquent :

- en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source, aux revenus payés à compter du 1er janvier 1988.

- en ce qui concerne les autres impôts, aux revenus imposables au titre de périodes d'imposition à compter du 1er janvier 1988.

I. Objet et champ d'application de la convention

10

La convention a pour objet d'éviter la double imposition des revenus.

A. Personnes concernées (article 1 de la Convention fiscale)

20

Cette convention s'applique aux personnes physiques et morales qui, aux fins d'imposition, sont des résidents d'un des États ou des deux États.

30

Une personne est considérée comme « résident d'un État » lorsqu'elle est assujettie à l'impôt dans cet État :

- en raison de son domicile, s'il s'agit d'une personne physique ;

- en raison de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue, s'il s'agit d'une personne morale.

Si, en fonction des législations internes, une personne est considérée comme « résident des deux États », sa résidence fiscale est déterminée en se référant aux critères suivants :

- pour les personnes morales : le siège de direction effective ;

- pour les personnes physiques : un foyer d'habitation permanent ;en cas de foyer permanent dans chacun des deux États le critère utilisé est le centre de ses intérêts vitaux, qui est apprécié en fonction des liens personnels et économiques ; si celui-ci ne peut être précisément déterminé le critère étudié est le lieu du séjour habituel ; enfin, la nationalité.

A la différence de ce qui est prévu en droit interne, ces critères ne sont pas alternatifs mais hiérarchisés. Il ne faut donc se référer au second que si le premier n'est pas déterminant, puis procéder de même - si c'est nécessaire avec le troisième et éventuellement le quatrième.

> **Remarque** : L'expression « un foyer d'habitation permanent » signifie un logement dont la personne concernée dispose de façon durable. Un logement qui répond à cette condition doit donc être considéré comme « un foyer d'habitation permanent » au sens de la convention, même s'il ne s'agit pas du foyer au sens du 1 de l'article 4 B du CGI.

40

Lorsque ces critères ne permettent pas de régler un cas de double résidence, il convient de saisir les autorités compétentes des États pour qu'elles tranchent la question d'un commun accord. L'autorité compétente française est la Direction de la législation fiscale, Sous-Direction E (Prospective et relations internationales).

B. Impôts couverts par la convention (article 2)

50

Il s'agit en France, de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

II. Règles d'imposition des différents revenus

A. Revenus des activités indépendantes de toute nature : professions industrielles, commerciales ou artisanales, professions libérales et activités assimilées, exploitations agricoles (article 4 de la Convention et point 1 du protocole)

1. Principe d'imposition

60

Les revenus des activités indépendantes qui relèvent de l'article 4 de la convention sont imposables dans l'État dont le bénéficiaire est un résident, sauf s'ils proviennent d'une représentation permanente implantée dans l'autre État.

2. Cas particulier de la représentation permanente

a. Définition de la représentation permanente

70

Une représentation permanente désigne toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle la personne résident d'un État exerce tout ou partie de son activité dans l'autre État.

Les paragraphes 4 et 5 de l'article 4 donnent diverses indications sur les activités qui constituent une représentation permanente.

Le paragraphe 4 précise notamment :

- qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue pas une représentation permanente si sa durée n'excède pas 24 mois ;

- que les autorités compétentes des deux États se concertent pour déterminer le régime d'imposition des chantiers qui excèdent cette durée.

En revanche, certaines activités exercées par par un résident d'un État dans l'autre État ne peuvent être considérées comme exercées par l'intermédiaire d'une représentation permanente à savoir :

- achat de marchandises ;

- usage d'installations et de différents procédés techniques aux fins d'entreposage, de stockage ou de livraisons de marchandises appartenant à ce résident ;

- présentation de marchandises, d'échantillons et autres articles appartenant à ce résident à l'occasion d'expositions et ventes desdits articles à la clôture des expositions ;

- activité publicitaire, collecte et diffusion d'informations, études de marché ou autres activités analogues ayant un caractère auxiliaire ou préparatoire par rapport à l'activité principale de ce résident ;

- toute activité ayant un caractère auxiliaire ou préparatoire par rapport à l'activité principale de ce résident.

b. Détermination des revenus de la représentation permanente

80

Ces revenus sont déterminés en fonction des recettes (ou créances) et des dépenses (ou charges) qui correspondent aux activités de la représentation permanente. Les dépenses déductibles comprennent en particulier les frais de direction et d'administration exposés au siège, dans la mesure où les activités correspondantes profitent à la représentation permanente.

Il résulte de la précision donnée au paragraphe 1 du protocole que lorsqu'une représentation permanente participe à l'exécution d'un contrat complexe, qui comprend des prestations diverses, seules les prestations effectivement exécutées par la représentation permanente sont prises en compte pour déterminer ses résultats imposables.

Remarque : Des stipulations distinctes sont prévues pour :

- les revenus des entreprises de transport international (cf. II-B) ;

- les revenus et plus-values provenant de droits d'auteurs, de droits de la propriété industrielle et des autres droits analogues (cf. II-C) ;

- les revenus et plus-values provenant des biens immobiliers (cf. II-J) ;

- les plus-values non visées ci-dessus (cf. II-K).

B. Entreprises de transport international maritime ou aérien (article 5 de la Convention)

90

Les bénéfices qu'une entreprise tire du transport international proprement dit (cf. définition à l'article 5-2 de la Convention) ou d'activités accessoires (utilisation de conteneurs) ne sont imposables que dans l'État dont cette entreprise est un résident.

Pour l'imposition de ces bénéfices, il n'y a donc pas lieu de rechercher si l'entreprise concernée a ou non une représentation permanente dans l'État autre que celui dont elle est un résident.

C. Revenus et plus-values provenant de droits d'auteurs, de licences et autres droits analogues (article 6 de la Convention)

100

Les paragraphes 2 et 3 de l'article 6 énumèrent les biens et droits concernés.

Les paragraphes 1 et 2 précisent que les revenus et plus-values qui proviennent de ces biens et droits ne sont imposables que dans l'État dont le bénéficiaire est un résident.

D. Dividendes (article 7 de la Convention)

1. Définition

110

La définition des dividendes (paragraphe 2 de l'article 7) couvre tous les revenus provenant d'actions ainsi que les autres revenus soumis au régime fiscal des revenus d'actions par la législation de l'État dont la personne distributrice est un résident.

2. Principe d'imposition

120

Les dividendes peuvent être imposés à la fois dans l'État de la source et dans l'État de la résidence du bénéficiaire. Mais le taux d'imposition dans l'État de la source ne peut pas excéder 15 % de leur montant brut.

E. Intérêts (article 8 de la Convention)

1. Définition

130

Elle couvre les revenus des créances de toute nature et précise que sont notamment considérés comme des intérêts les revenus qui sont traités comme tels par la législation fiscale de l'État de la source.

2. Principes d'imposition

140

- Intérêts des crédits et prêts bancaires et des crédits commerciaux : imposition exclusive dans l'État de la résidence du bénéficiaire.

- Autres intérêts : ils peuvent être imposés dans l'État de la source et dans l'État de la résidence du bénéficiaire, mais le taux de l'impôt éventuellement prélevé dans l'État de la source ne peut pas excéder 10 % du montant brut des intérêts.

F. Disposition commune aux dividendes et aux intérêts (protocole, § 2)

150

Lorsque les actions, parts ou créances génératrices des dividendes ou intérêts sont inscrites au bilan d'une représentation permanente, ces revenus sont traités comme des éléments du résultat d'exploitation de la représentation permanente.

G. Rémunérations privées (article 9)

1. Principe

160

Les salaires et rémunérations analogues perçus à raison d'activités autres que des fonctions de caractère public sont imposables dans l'État où l'activité est exercée.

2. Exceptions en matière de rémunérations privées (§ 1 à 3)

170

a) Les salaires perçus par les résidents d'un État à l'occasion de missions effectuées dans l'autre État sont imposables dans l'État de leur résidence si :

- les missions n'excèdent pas 183 jours par année civile ;

- et l'employeur n'est pas un résident de l'État où les missions sont effectuées ;

- et les rémunérations correspondantes ne sont pas supportées par une représentation permanente de l'employeur implantée dans cet État.

180

b) Une personne qui est ou qui était résident d'un État et qui se rend dans l'autre État y bénéficie d'une exonération dans les cas suivants :

- salariés travaillant sur les chantiers de construction ou de montage dont les revenus ne sont pas imposables dans l'État concerné : exonération pendant deux ans ;

- enseignants et chercheurs visés au paragraphe b) : exonération pendant trois ans, sous certaines conditions ;

- bourses d'études : exonération pendant la durée nécessaire à la réalisation de l'objet du séjour ;

- journalistes et correspondants de presse, radio ou télévision : exonération dans la limite de 730 jours décomptés sur une période de trois années civiles ;

- employés des entreprises de transport international : exonération permanente, si l'activité de l'employé se rattache directement à l'exploitation des moyens de transport international.

Cas particulier des salariés qui exercent leur activité auprès d'une représentation permanente, dans un État, d'une entreprise de l'autre État : exonération permanente des salaires provenant de l'exercice d'une activité se rattachant directement à l'exploitation des moyens de transport international, sauf si le salarié n'est pas un ressortissant de l'État où l'entreprise a son siège.

- techniciens effectuant des missions dans le cadre de contrats de vente et de fourniture de matériels et de marchandises : exonération dans la limite de 365 jours décomptés sur deux années civiles consécutives.

Dans toutes les situations évoquées ci-dessus, l'État autre que celui où l'activité est exercée conserve le droit d'imposer les rémunérations en cause conformément à sa législation.

190

c) Les revenus des artistes et sportifs, ainsi que les sommes perçues à titre d'indemnisation d'un dommage, sont exclusivement imposables dans l'État de résidence du bénéficiaire.

H. Rémunérations publiques (article 10 de la Convention)

200

Les rémunérations publiques ne sont imposables que dans l'État qui les verse.

Il s'agit des rémunérations de toutes les fonctions considérées comme ayant un caractère public par la législation de l'État qui les paye.

Toutefois, les rémunérations versées, par les organismes soviétiques du commerce extérieur et par les organismes français qui exercent une activité commerciale, aux personnes exerçant une activité commerciale, sont soumises aux stipulations applicables aux rémunérations privées.

I. Pensions (article 10 de la Convention)

210

Les pensions perçues par une personne résidente d'un État et qui ont leur source dans l'autre État sont imposables dans les conditions suivantes :

a) Ne sont imposables que dans l'État de la source, lorsque le bénéficiaire est un ressortissant de cet État :

- les pensions versées en application de la législation sur la sécurité sociale ;

- les pensions servies par un État au titre de l'exercice, dans le passé, de fonctions de caractère public au service de cet État.

b) Toutes les pensions autres que celles visées au paragraphe précédent ne sont imposables que dans l'État de résidence.

J. Revenus immobiliers et plus-values immobilières (article 11 de la Convention)

220

Ces revenus et plus-values sont imposables dans l'État où les biens sont situés, quelle que soit l'affectation des biens.

230

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

Les parts ou actions des personnes morales qui possèdent des biens immobiliers sont soumises au même régime fiscal que les biens immobiliers lorsque tel est déjà le cas en vertu de la législation de l'État où les biens sont situés. La convention permet donc d'appliquer en France les dispositions de droit interne relatives aux parts ou actions des sociétés à prépondérance immobilière.

K. Gains en capital (article 11 de la Convention)

1. Principe

240

Les plus-values sont imposables dans l'État dont le bénéficiaire est un résident.

2. Exceptions

250

- Biens immobiliers et assimilés : les plus-values correspondantes sont imposables dans l'État où les biens immobiliers sont situés (cf. II-J).

- Biens mobiliers affectés à une représentation permanente : l'imposition est attribuée à l'Etat où est située la représentation permanente, sauf lorsque la cession concerne un bien visé à l'article 6 de la convention (cf. II-D).

- Actions ou parts des sociétés (autres que les sociétés à prépondérance immobilière) résidentes de France : les plus-values sont imposables en France lorsque les parts ou actions cédées faisaient partie d'une participation substantielle. Une participation substantielle s'entend d'un ensemble de titres qui ouvre droit à 25 % ou plus des bénéfices de la société (protocole, § 3).

L. Revenus non expressément visés (article 12 de la Convention)

260

Les revenus non expressément visés dans les autres articles de la convention ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire.

III. Élimination des doubles impositions

A. Résidents de France qui ont des revenus de source tadjike (article 15 de la Convention, § 4)

270

Les revenus dont la convention réserve l'imposition à la France doivent être exonérés au Tadjikistan. Ils sont déclarés et imposés en France dans les conditions de droit commun.

La double imposition des autres revenus est évitée en France soit par l'imputation d'un crédit d'impôt sur l'impôt français, soit par l'exonération, avec application du taux effectif, lorsque le bénéficiaire est assujetti à l'impôt sur le revenu.

1. Imposition en France avec imputation d'un crédit d'impôt

280

Elle est prévue pour les dividendes (cf. II-D) et pour les intérêts qui sont soumis à une imposition à la source au Tadjikistan (cf. II-E). Les résidents de France doivent déclarer en France les montants bruts de ces revenus, avant imputation de la retenue à la source effectuée au Tadjikistan.

Le crédit d'impôt, qui est déduit de l'impôt français, est en principe égal à la retenue à la source perçue au Tadjikistan dans les limites fixées par la convention. Il appartient au contribuable de justifier du montant de la retenue qu'il a effectivement supportée au Tadjikistan.

Lorsque le crédit d'impôt ainsi calculé excède le montant de l'impôt français afférent à ces revenus, la déduction est limitée à ce dernier montant.

2. Exonération en France et application de la règle du taux effectif

290

Tous les revenus autres que ceux qui sont visés au paragraphe précédent sont exonérés en France lorsque la convention prévoit qu'ils sont imposables au Tadjikistan.

Lorsque le bénéficiaire relève de l'impôt sur le revenu, il doit toutefois les déclarer pour calculer, selon la règle du taux effectif, le taux d'imposition applicable à ses autres revenus imposables en France (article 15-4 c.de la convention ; cf. 4 de l'article 170 du CGI).

B. Résidents du Tadjikistan qui ont des revenus de source française (article 15, § 5)

300

Les revenus dont la convention réserve l'imposition au Tadjikistan doivent être exonérés en France. Le bénéficiaire doit justifier de sa qualité de résident fiscal du Tadjikistan au sens de la convention (cf. I-A).

Il peut le faire par tous moyens appropriés, par exemple en présentant une attestation des services fiscaux du Tadjikistan.

Les autres revenus sont imposables en France dans les conditions prévues par la législation française, sauf lorsque la convention plafonne les taux d'imposition à la source.

En pratique, des plafonnements sont prévus pour les dividendes (cf. II-D-2) et pour les intérêts qui peuvent être imposés dans l'État de la source (cf. II-E). L'application des plafonnements est subordonnée à la condition que le bénéficiaire des revenus justifie de sa qualité de résident fiscal du Tadjikistan. Il peut le faire par tous moyens appropriés.

La double imposition des revenus qui sont imposables en France, soit dans les conditions prévues par la législation française, soit aux taux plafonnés par la convention, est éliminée au Tadjikistan conformément aux dispositions de la législation de cet État.

IV. Autres dispositions

A. Non-discrimination fiscale (article 13 de la Convention)

1. Première clause de non-discrimination

310

L'article 13 de la convention, dans son paragraphe 1, interdit à chacun des deux États de mettre à la charge des ressortissants de l'autre État des impositions plus lourdes que celles dues par ses ressortissants qui se trouvent dans une **situation identique au regard de la résidence**.

Elle conduit donc à ne pas soumettre en France :

- les personnes physiques ou morales qui sont des ressortissants du Tadjikistan et des résidents de France (au sens de la convention), à des impositions plus lourdes que celles dues par les personnes de nationalité française et résidentes de France ;

- les personnes physiques ou morales qui sont à la fois des ressortissants et des résidents du Tadjikistan, à des impositions plus lourdes que celles dues par les personnes de nationalité française et résidentes du Tadjikistan.

2. Seconde clause de non-discrimination

320

Les deuxième et troisième paragraphes de l'article 13 de la convention sont susceptibles de concerner :

- les résidents d'un État qui sont des ressortissants de l'autre État ;

- et les représentations permanentes possédées dans un État par des résidents ou par des ressortissants de l'autre État.

Ils interdisent au premier État :

- d'imposer les résidents visés au premier point de façon moins favorable que les résidents de cet État qui sont des ressortissants de pays tiers ;

- d'imposer les représentations permanentes visées au deuxième point de façon moins favorable que les représentations permanentes possédées dans le premier État par des résidents ou ressortissants de pays tiers.

Toutefois, cette deuxième clause n'est pas applicable lorsque les ressortissants de pays tiers ou les représentations permanentes de résidents de pays tiers bénéficient, dans le premier État, d'avantages prévus par des accords spéciaux.

B. Principe du régime le plus avantageux en cas d'accords antérieurs (article 15 de la Convention, § 2)

330

Lorsque les stipulations de la convention ne rejoignent pas celles des accords antérieurs, le régime fiscal applicable est celui qui est le plus avantageux pour les contribuables.

C. Échanges d'informations entre États (article 16 de la Convention)

340

Les autorités compétentes des deux États peuvent échanger, sur demande, les informations nécessaires pour appliquer les stipulations de la convention.

A la différence de la plupart des conventions fiscales signées par la France, la convention franco-soviétique toujours en vigueur entre la France et le Tadjikistan ne contient pas de clause prévoyant des échanges de renseignements relatifs à l'application de la législation interne de chacun des deux États.

D. Règlements amiables des litiges ou des difficultés d'application de la convention (article 17 de la Convention)

350

Les stipulations prévues sont classiques. En ce qui concerne le champ d'application, les conditions de mise en œuvre et le déroulement de la procédure, voir BOI-INT-DC.