

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-TKM-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

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

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Conventions bilatérales
Titre 117 : Turkménistan

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 de la Convention)
- 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 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 de la Convention)
 - 1. Principe
 - 2. Exceptions en matière de rémunérations privées
 - 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. Elimination des doubles impositions
 - A. Résidents de France qui ont des revenus de source turkmène (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 Turkménistan qui ont des revenus de source française (article 15 de la Convention, § 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. Echanges 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 (JO 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 Turkménistan, Etat successeur de l'URSS.

Le [décret n° 94-988](#) du 8 novembre 1994 (J.O n° 265 du 16 novembre 1994, p. 16216) porte publication de l'accord sous forme d'échanges de lettres, qui confirme l'application par la France et le Turkménistan de la Convention signée entre la France et l'ex-URSS en vue d'éviter la double imposition des revenus.

Cet accord a été signé à Achghabat et est entré en vigueur le 28 avril 1994.

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 1^{er} 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 Etats ou des deux Etats.

30

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

- 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 Etats », sa résidence fiscale est déterminée en se référant aux critères suivants :

- pour les personnes morales : le siège de direction effective ;
- pour les personnes physiques : disposition d'un foyer d'habitation permanent ; en cas de foyer permanent dans chacun des deux Etats 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 Etats 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 de la Convention)

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'Etat dont le bénéficiaire est un résident, sauf s'ils proviennent d'une représentation permanente implantée dans l'autre Etat.

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 Etat exerce tout ou partie de son activité dans l'autre Etat.

Les paragraphes 4 et 5 de l'article 4 de la Convention donnent diverses indications sur les activités qui constituent une représentation permanente ou ne peuvent être considérées comme telle.

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 Etats se concertent pour déterminer le régime d'imposition des chantiers qui excèdent cette durée.

En revanche, certaines activités exercées par un résident d'un Etat dans l'autre Etat 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 frais généraux 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 dans l'Etat où elle est située.

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'Etat 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'Etat autre que celui dont elle est un résident.

C. Revenus 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 de la Convention énumèrent les biens et droits concernés.

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

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'Etat dont la personne distributrice est un résident.

2. Principe d'imposition

120

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

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 considérés comme tels par la législation fiscale de l'Etat de la source.

2. Principes d'imposition

140

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

- Autres intérêts : ils peuvent être imposés dans l'Etat de la source et dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire, mais le taux de l'impôt éventuellement prélevé dans l'Etat 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 de la Convention)

1. Principe

160

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

2. Exceptions en matière de rémunérations privées

170

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

- les missions n'excèdent pas 183 jours par année civile ;
- et l'employeur n'est pas un résident de l'Etat où les missions sont effectuées ;
- et les rémunérations correspondantes ne sont pas supportées par une représentation permanente de l'employeur implantée dans cet Etat.

180

b) Une personne qui est ou qui était résident d'un Etat et qui se rend dans l'autre Etat 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'Etat 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 Etat, d'une entreprise de l'autre Etat : 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'Etat 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'Etat 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'Etat de résidence du bénéficiaire.

H. Rémunérations publiques (article 10 de la Convention)

200

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

Il s'agit des rémunérations de toutes les fonctions considérées comme ayant un caractère public par la législation interne de l'Etat 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 Etat et qui ont leur source dans l'autre Etat sont imposables dans les conditions suivantes :

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

- les pensions versées en application de la législation sur la sécurité sociale ;
 - les pensions servies par un Etat au titre de l'exercice, dans le passé, de fonctions de caractère public au service de cet Etat.
- b) Toutes les pensions autres que celles visées au paragraphe précédent ne sont imposables que dans l'Etat de résidence.

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

220

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

230

Pour l'application de cette règle d'imposition, on entend par biens immobiliers des biens reconnus comme tels par la législation interne de l'Etat sur le territoire duquel ces biens 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'Etat 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'Etat dont le bénéficiaire est un résident.

2. Exceptions

250

Biens immobiliers et assimilés : les plus-values correspondantes sont imposables dans l'Etat 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. [§ 70](#)).

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'Etat de résidence du bénéficiaire.

III. Elimination des doubles impositions

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

270

Les revenus dont la convention réserve l'imposition à la France doivent être exonérés au Turkménistan. 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 assujéti 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 Turkménistan (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 Turkménistan.

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

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 Turkménistan.

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 Turkménistan qui ont des revenus de source française (article 15 de la Convention, § 5)

300

Les revenus dont la convention réserve l'imposition au Turkménistan doivent être exonérés en France. Le bénéficiaire doit justifier de sa qualité de résident fiscal du Turkménistan 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 Turkménistan.

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](#)) et pour les intérêts qui peuvent être imposés dans l'Etat 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 Turkménistan. 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 Turkménistan conformément aux dispositions de la législation de cet Etat.

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 Etats de mettre à la charge des ressortissants de l'autre Etat 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 Turkménistan 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 Turkménistan, à des impositions plus lourdes que celles dues par les personnes de nationalité française et résidentes du Turkménistan.

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 Etat qui sont des ressortissants de l'autre Etat ;
- et les représentations permanentes possédées dans un Etat par des résidents ou par des ressortissants de l'autre Etat.

Ils interdisent au premier Etat :

- d'imposer les résidents visés au premier point de façon moins favorable que les résidents de cet Etat 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 Etat 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 Etat, 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. Echanges d'informations entre États (article 16 de la Convention)

340

Les autorités compétentes des deux Etats 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 Turkménistan ne contient pas de clause prévoyant des échanges de renseignements relatifs à l'application de la législation interne de chacun des deux Etats.

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 oeuvre et le déroulement de la procédure, voir [BOI-INT-DG-20-30](#) et suivants.